Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение

высшего профессионального образования

«Новгородский государственный университет имени Ярослава Мудрого»

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

М.А. ИВАНОВА

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО МОДУЛЮ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ»

для направления

38.03.02 – Менеджмент

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
|  |  |

Великий Новгород

2015 год

СОДЕРЖАНИЕ

|  |  |
| --- | --- |
| ***Часть 1*** *Основы бухгалтерского учета* |  |
| 1.1 . Сущность и содержание бухгалтерского учета |  |
| 1.2 Предмет и метод бухгалтерского учета |  |
| 1.3 Бухгалтерский баланс |  |
| 1.4 Счета и двойная запись |  |
| 1.5 Формы и организация бухгалтерского учета |  |
| ***Часть 2*** *Бухгалтерский (финансовый) учет* |  |
| 2.1 Учет денежных средств |  |
| 2.2 Учет основных средств и нематериальных активов |  |
| 2.3 Учет материально-производственных запасов и готовой продукции |  |
| 2.4 Учет финансовых вложений |  |
| 2.5 Учет собственного капитала |  |
| 2.6 Учет текущих и долгосрочных расчетов |  |
| 2.7 Учет финансовых результатов |  |
| 2.8 Состав и порядок составления финансовой отчетности |  |
| ***Часть 3*** *Управленческий учет и анализ* |  |
| 3.1 Понятие, цели и концепции управленческого учета |  |
| 3.2 Системы учета издержек производства |  |
| 3.3 Учет издержек производства. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) |  |
| 3.4 Взаимосвязь управленческого учета и анализа хозяйственной деятельности |  |

***Часть 1 Основы бухгалтерского учета***

* 1. **Сущность и содержание бухгалтерского учета**

Мир давно перешел к необходимости адекватного отражения фактов хозяйственной деятельности. По мере развития производительных сил появилась объективная потребность в получении качественной информации на базе соизмерения количественно разнородных хозяйственных операций. Практически это привело к формированию понятия **хозяйственного учета**, содержание которого составляют наблюдение, измерение, регистрация фактов хозяйственной жизни, их группировка и обобщение.

**Хозяйственный учет** – это функция управления. Его назначение – обеспечение информацией аппарата управления.

Различают три вида учета: оперативный, статистический, бухгалтерский (финансовый) учет

**Оперативный учет** предоставляет информацию о содержании отдельных частных повседневных хозяйственных операций: ежедневной отгрузки продукции, поступлении средств на расчетный счет и т.д. В оперативном учете используются натуральные, трудовые и денежные измерители.

**Статистический учет** предназначен для количественной и качественной оценки массовых социальных, демографических и экономических явлений общественной жизни.

**Бухгалтерский учет** – это система сплошного, непрерывного документального и взаимосвязанного наблюдения, регистрации, обобщения и контроля за хозяйственной деятельностью организации с целью исчисления и оценки показателей и предоставления их соответствующим пользователям для обоснования и принятия управленческих решений.

**Основные задачи бухгалтерского учета:**

1. Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности.
2. Обеспечение внутренних и внешних пользователей информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства РФ, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.
3. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости*.*

**Базовые принципы бухгалтерского учета:**

1. Принцип имущественной обособленности экономического субъекта. Соответствует принципу хозяйственной единицы, применяемому в странах с открытой экономикой. Предусматривает раздельное отражение активов каждого собственника и его обязательств относительно имущества и обязательств других экономических субъектов.
2. Принцип денежного измерения. Предусматривает, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте РФ.
3. Принцип постоянно действующей организации. Предусматривает, что предприятие однажды зарегистрировавшись, не ставит своей целью самоликвидацию.
4. Принцип начислений (соответствия). Предполагает четкое разделение во времени между получением денежных средств в наличной или безналичной форме и правом на их получение, с одной стороны, выплатой денежных средств и правом на совершение обязательств по данной операции – с другой.

Базовые принципы бухгалтерского учета предполагают использование определенных допущений и требований.

***Требования:***

- документальное оформление экономических событий (каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован документально);

- сопоставимость учетных показателей с плановыми (для осуществления контроля);

- полноту (информация должна быть полной, чтобы обеспечить правильность принимаемых управленческих решений. Для этого в учете должны быть зафиксированы все хоз. операции);

- своевременность (информация должна предоставляться «тот час» «вовремя». Отставание информации от совершаемых хоз. операций не позволяет своевременно оказывать влияние на хозяйственный процесс);

- точность;

- существенность;

- непротиворечивость;

- ясность и доступность;

- экономичность и рациональность (стоимость получения информации всегда должна быть ниже стоимости результатов, ожидаемых от использования данной информации).

**Пользователи бухгалтерской информацией**

Всех пользователей бухгалтерской информацией делят на две группы:

1. **Внутренние пользователи** (аппарат управления, собственники).

2. **Внешние пользователи**

2.1 Имеющие прямой финансовый интерес (настоящие и потенциальные инвесторы, кредиторы, поставщики)

2.2 Не имеющие прямого финансового интереса (налоговые органы, профессиональные участники фондового рынка, органы пот управлению экономикой)

2.3 Без финансового интереса (аудиторские фирмы, органы статистики, общественные профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, арбитраж)

* 1. **Предмет и метод бухгалтерского учета**

**Предмет** бухгалтерского учета – хозяйственная деятельность организации. Содержание предмета раскрывается в экономической сущности учитываемых объектов.

**Объектами** бухгалтерского учета выступают **внеоборотные активы** (основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, капитальные вложения, финансовые вложения), **оборотные активы** (материальные оборотные средства, денежные средства, средства в расчетах) и **отвлеченные активы** (суммы средств, безвозвратно изымаемых у предприятия – платежи в бюджет, налоги и сборы; убытки), **собственный капитал** (уставный, добавочный и резервный, фонды специального назначения, нераспределенная прибыль) и **заемный капитал** (краткосрочные и долгосрочные ссуды кредиторская задолженность, заемные средства, обязательства по распределению), а так же **хозяйственные операции** (снабжение, производство и продажа (Д --- Т …П…Т1 --- Д1), характеризующие процесс их кругооборота.

Познание сущности предмета достигается через познание содержания его метода.

**Метод** бухгалтерского учета – это взаимосвязанная совокупность способов познания сущности его предмета через процесс управления материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами с целью исчисления прибыли.

Бухгалтерский учет располагает своими специфическими приемами, обусловленными сущностью самого предмета. Составляющими метода бухгалтерского учета являются:

- документация;

- инвентаризация;

- оценка;

- калькуляция;

- счета и двойная запись;

- балансовое обобщение и отчетность.

Наблюдениеза хозяйственными операциями должно быть зафиксировано в виде документа, даже если хозяйственная операция зафиксирована средствами вычислительной техники, впоследствии она должна быть оформлена в виде документа). **Бухгалтерский документ** – это письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственной операции, право на ее совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности.

**Инвентаризация** – периодическая опись имущества и обязательств организации на определенную дату с занесением ее результатов отдельные инвентаризационные ведомости (описи).

**Оценка** представляет собой применение обобщающих показателей. С помощью оценки осуществляется перевод натуральных и трудовых измерителей в денежный (стоимостный) измеритель. Оценка имущества производится путем сложения фактически понесенных затрат на его приобретение.

**Калькуляция** – исчисление всех элементов себестоимости и продажной цены продукции, товаров, работ, услуг.

**Счета и двойная запись.** Счет – локальная информационная система, определяющая группировку экономически однородного объекта учета, его сущность и изменение. Хозяйственные операции на счетах отражаются методом двойной записи.

**Балансовое обобщение и отчетность.** Через счета и двойную запись лежит путь к систематическому обобщению итогов хозяйственной деятельности, выбору дальнейшей стратегии организации. Достигается эта цель путем составления бухгалтерского баланс. В нем раскрывается состав имущества предприятия и источники его формирования. Итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности находит свое отражение в отчетности.

* 1. **Бухгалтерский баланс**

Баланс (франц. – весы) – система показателей, сгруппированных в виде двусторонней таблицы в сводную ведомость, отображающую наличие хозяйственных средств и источников их формирования в денежной оценке на определенную дату.

В зависимости от стадии развития экономического субъекта и целевого назначения различают разные виды бухгалтерских балансов: вступительный, текущий, заключительный, разделительный, передаточный, сводный (консолидированный), ликвидационный.

В балансе хозяйственные средства представлены, с одной стороны, по их видам, составу и функциональной роли в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта, а с другой – по источникам их формирования и целевому назначению.

Сущность бухгалтерского баланса проявляется в его назначении. С одной стороны, он является частью метода бухгалтерского учета, с другой - одной из форм периодической и годовой отчетности.

Двусторонняя таблица баланса в графическом изображении показывает на левой стороне состояние имущества в последовательности, соответствующей функциональной роли его составляющих исходя из степени ликвидности и характера участия хозяйственных средств в процессе воспроизводства общественного продукта. Это актив баланса.

**Актив** (от латинского activus – деятельный) раскрывает состав имущества, как оно действует, чем представлены его составные части.

Источники данного имущества отражены в правой стороне баланса - пассиве.

**Пассив** (от латинского passivus – недеятльный, страдательный) показывает собственный капитал, а также совокупность долгов и обязательств экономического субъекта.

Экономически однородный вид имущества в активе или источников его формирования в пассиве принято называть **статьей баланса**. Каждая статья приведена в балансе по соответствующей строке, которая имеет свой код (шифр). Так, в активе статьями являются «Нематериальные активы» (код строки 110), «Основные средства» (код строки 120), «Касса» (код строки 261) и др.

В пассиве это статьи «Уставный капитал» (код строки 410), «Добавочный капитал» (код строки 420) и др.

Экономически однородные по своему содержанию статьи объединены в группы с последующим приведением их составляющих.

Бухгалтерский баланс составляется не в первоначальной (исторической) оценке (баланс-брутто), а в реальной оценке на дату составления баланса, «очищенном» от регулирующих статей (баланс-нетто). Поэтому в балансе отсутствуют такие статьи как «Амортизация ОС», «Амортизация НА», «Торговая наценка» и др.

Сокращенная форма бухгалтерского баланса выглядит следующим образом:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Актив | На начало года | На конец года | Пассив | На начало года | На конец года |
| 1.Внеоборотные активы:  - нематериальные активы;  - основные средства;  -незавершенное строительство и т.д. |  |  | 3.Капитал и резервы:  - уставный капитал;  - добавочный капитал;  - резервный капитал;  - целевое финансирование и поступления;  - нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) |  |  |
| 1. Оборотные активы:   - запасы и затраты;  - денежные средства;  - дебиторская задолженность и т.д. |  |  | 1. Долгосрочные обязательства:   - долгосрочные кредиты;  -долгосрочные займы;  - прочие |  |  |
| 1. Краткосрочные обязательства:   - краткосрочные кредиты;  - краткосрочные займы;  - кредиторская задолженность  - прочие |  |  |
| Баланс |  |  | Баланс |  |  |

Как видно, итог по активу баланса на начало года и конец года равен, соответственно, итогу его пассива.

В активе имущество приведено с учетом степени ликвидности. Наименее ликвидные статьи размещены в начале, а легкореализуемые активы – в конце баланса.

***Актив баланса включает два раздела:***

***Первый раздел «Внеоборотные активы»*** содержит информацию о нематериальных активах, движимом и недвижимом имуществе, представленном в составе основных средств а так же доходных вложений в материальные ценности, финансовых вложений на период более 12 месяцев – это долгосрочные активы организации.

Нематериальные активы, в том числе организационные расходы, патенты, лицензии, товарные знаки, то есть активы не имеющие физической формы, но обладающие стоимостью.

Основные средства – преобладающая группа в составе имущества промышленного предприятия среди др. групп, представленных в первом разделе актива баланса.

Незавершенное строительство включает оборудование к установке, капитальные вложения и авансы, выданные подрядчикам.

Организации, осуществляющие финансовые вложения в виде инвестиций в дочерние и зависимые общества, в другие организации, предоставление займов другим организациям на срок более 12 месяцев, заполняют группу статей «Финансовые вложения».

***Второй раздел «Оборотные активы»*** представляет три блока наиболее ликвидных активов. Это мобильные средства организации, так как в короткое время могут быть обращены в наиболее ликвидную их часть – денежные средства.

***Пассив баланса***

Собственный капитал отражен в ***третьем разделе пассива «Капитал и резервы».*** Определяющим в данном разделе является уставный капитал (уставный фонд, складочный капитал и др.).

В составе *статьи «Добавочный капитал»* отражаются прежде всего суммы дооценки внеоборотных активов, эмиссионного дохода АО, средства ассигнований из бюджета, безвозмездно полученное имущество.

*Статья «Резервный капитал»* формирует источники в виде резервных фондов, создание которых предусматривается законодательством или учредительными документами предприятия.

***В четвертом разделе «Долгосрочные обязательства»*** раскрывается содержание долгосрочных кредитов банков и долгосрочных займов. Другие обязательства со сроком погашения более 12 месяцев после отчетной даты приведены по статье «Прочие долгосрочные пассивы»

В пятом разделе баланса «Краткосрочные обязательства» отражаются заемные средства в виде ссуд банков и займов со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты и др. виды кредиторской задолженности, т.е. краткосрочные обязательства:

- перед поставщиками и подрядчиками;

- дочерними и зависимыми обществами;

- по векселям, представленным к уплате;

- перед бюджетом;

- по оплате труда;

- перед государственными внебюджетными организациями и пр.

Таким образом, бухгалтерский баланс, составленный с учетом изложенных требований, должен раскрывать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

При классификации балансов используется их группировка по целому ряду признаков.

***По источникам составления*** различают бухгалтерские балансы:

- книжные (составляются по данным текущего б/у на основании остатков по счетам Главной книги);

- генеральные (это книжные балансы, данные которых подтверждены инвентаризацией);

- инвентарные (составляются по данным инвентарей (описей) отдельных активов и источников их формирования).

***По формам собственности*** выделяются:

- балансы государственных (унитарных) предприятий;

- балансы муниципальных образований;

- балансы предприятий частной собственности;

- балансы смешанных форм собственности;

- балансы общественных организаций.

***По наполняемости (то есть степени обобщения)***:

- единичные (балансы, представленные информацией, раскрывающей финансовое положение одной организации или ее структурных подразделений);

- сводные (консолидированные, эти балансы объединяют активы и пассивы материнской и ее дочерних компаний).

***По времени составления***:

- вступительные (организационные);

- текущие;

- санируемые (представленные предприятием, находящемся на пороге банкротства);

- ликвидационные;

- разделительные;

- объединительные.

***По степени правомочия***:

- юридические (составляются юридическими лицами. Согласно ГК РФ юридическое лицо – это организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативно управлении обособленное имущество и отвечают по собственным обязательствам этим имуществом может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные имущественные права, нести обязанности, быть источником и ответчиком в суде);

- отдельные (составляются отдельными структурными подразделениями организации (участками, цехами и др.) не наделенными статусом юридического лица).

По периодичности предоставления:

- вступительные (составляются при приобретении организацией статуса юридического лица, т.е. после ее государственной регистрации);

- периодические (составляются по каждому отчетному периоду - месяцу, кварталу. Полугодию и др.);

- заключительные (составляются по окончании отчетного года).

***По форме построения***:

- односторонние (вертикальные) (построены по вертикальному признаку – вначале приводятся разделы и статьи актива, а под ним разделы и статьи пассива);

- двусторонние (линейные, горизонтальные) (по одной линии показываются статьи и разделы баланса, а на этой же линии на противоположной стороне отражаются разделы и статьи пассива баланса).

***По степени очистки:***

- баланс-брутто;

- баланс-нетто.

***По видам деятельности***:

- уставные (эти балансы раскрывают финансовое положение организации по основной деятельности, содержание которой определено в уставе);

- неуставные (представляют информацию по прочим (неуставным) видам деятельности юридического лица).

***По отраслям народного хозяйства***:

- промышленные;

- транспортных организаций;

- с/х организаций и пр.

***По способу составления***:

- оборотные (оборотно-сальдовые). Используются в целях текущего контроля за полнотой проведенных хозяйственных операций. Они имеют следующую форму:

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование счетов | Остаток на начало месяца | | Обороты за месяц | | Остаток на конец месяца | |
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| 1 | Нематериальные активы | 53000 |  |  |  | 53000 |  |
| 2 | Материалы | 20000 |  | 10000 |  | 30000 |  |
| 3 | Касса | 1500 |  | 30000 |  | 31500 |  |
| 4 | Расчетный счет | 170000 |  |  | 42500 | 127500 |  |
| 5 | Уставный капитал |  | 166500 |  |  |  | 166500 |
| 6 | Расчеты с поставщиками и подрядчиками |  | 12000 |  | 10000 |  | 22000 |
| 7 | Расчеты с персоналом по оплате труда |  | 21000 | 12500 |  |  | 8500 |
| 8 | Расчеты по налогам и сборам |  | 45000 | 12500 | 12500 |  | 45000 |
|  | итого | 244500 | 244500 | 65000 | 65000 | 242000 | 242000 |

- простой формы (утверждается МФ РФ);

- шахматной формы

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Счета | 01 | 02 | 10 | ….. | Итого |
| 10 |  |  |  |  |  |
| 20 |  |  |  |  |  |
| 25 |  |  |  |  |  |
| …. |  |  |  |  |  |
| Итого |  |  |  |  |  |

Шахматный баланс включает в себя все признаки оборотно-сальдового баланса. Основное же преимущество заключается в следующем:

- усиливается контроль за фактами экономических событий, поскольку они обобщаются по однородным хозяйственным операциям;

- однородные хозяйственные операции представлены в балансе с 2 позиций: со стороны дебетуемого и со стороны кредитуемого счета;

- сокращается количество счетных записей, поскольку сумма по взаимосвязанным (корреспондирующим) счетам записывается за 1 прием при сохранении принципа двойной записи: на пересечении и дебетуемого и кредитуемого счета;

- возникает наглядность в использовании отдельных активов и источников их формирования, так как строение такого баланса не только раскрывает более глубокое понимание сущности совершаемых хозяйственных процессов, но и отражает обобщенные их показатели.

* 1. **Счета и двойная запись**

Счета представляют собой локальную систему, в процессе формирования которой под воздействием хозяйственных операций осуществляются учет, текущий и последующий контроль за наличием и движением экономически однородного объекта.

Движение каждого объекта учета происходит только в 2х направлениях – в сторону увеличения и уменьшения.

Счет делится на 2 части в форме двусторонней таблицы. Левая часть ее называется «дебет» (он должен), а правая – «кредит» (верит, имеет получить).

Счета, предназначенные для отражения наличия и движения хозяйственных средств называют ***активными.*** Остатки в активных счетах записываются по дебету. Активные счета открываются на основании статей актива баланса.

Счета, предназначенные для отражения наличия и движения источников формирования хозяйственных средств называют ***пассивными*** счетами. Остатки в пассивных счетах записываются по кредиту счета. Пассивные счета открываются в текущем учете на основании пассива баланса.

Схема счета имеет вид:

*Наименование счета*

Дебет Кредит

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |

Практической деятельности предприятий применяются счета следующей формы:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание записи | дебет | кредит |
|  |  |  |

Открытие счета предполагает запись в него начального остатка и всех последующих изменений, то есть оборотов, вызываемых хозяйственными операциями.

Сумму итогов записи по дебету и кредиту счета (без учета начального остатка) называют ***оборотом*** (дебетовым или кредитовым).

Разница между дебетовым и кредитовым оборотом называется ***остатком или сальдо.***

Остаток по счету на начало периода называют ***входящим сальдо***. Остаток по счету на конец периода называют ***исходящим сальдо***.

Если сумма итога оборота по дебету счета больше суммы итога оборота по кредиту данного счета, то остаток дебетовый. Он показывается на левой стороне счета.

Сальдо обязательно исчисляется по каждому счету по состоянию на первое число каждого месяца. В случае, когда на счете имеется начальный остаток, новый (конечный) остаток исчисляется с учетом итога записи оборота на той стороне счета, где указан начальный остаток за минусом итога записи оборота на противоположной стороне данного счета. В случае отсутствия конечного остатка, т.е. когда он равен нулю, счет считается закрытым.

Закрытие счета может быть связано с:

- перенесением сальдо на другой счет в силу необходимости исчисления по каждому отчетному периоду финансового результата от осуществления отдельных видов деятельности (например счет 90 «Продажи» должен быть закрыт ежемесячно счетом 99 «Прибыли и убытки»);

- природой учитываемого объекта;

- действующими нормативными актами по учету отдельных расходов, прежде всего расходов по управлению и обслуживанию производства (например счета 25, 26).

На любом счете конечный остаток является производной величиной от его начального сальдо, скорректированного на соответствующую сумму в сторону увеличения и уменьшения.

Конечное сальдо активного счета определяют по формуле:

КС=НС+ДО-КО

Конечное сальдо пассивного счета определяют по формуле:

КС=НС+КО-ДО

Различают еще активно-пассивные счета. Они открываются на основании соответствующих статей актива и пассива баланса. Их перечень определяет две группы счетов:

- счет финансовых результатов (99);

- счет расчетов.

Счет финансовых результатов применяется исходя из того, что финансовый результат не является стабильным. При получении прибыли ее формирование отражают по кредиту счета, так как это источник собственных средств, счета же для их отражения относятся к пассивным. Если фирма имеет убыток, то его сумма должна быть записана в дебет счета как результат нерационального использования хозяйственных средств.

В группе счетов расчетов представлены счета, природа которых по отношению к балансу:

- четко определена (н-р, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». По данному счету может быть два остатка, один по дебету, другой по кредиту. Это связано с тем, что он по сути объединяет два счета: «Расчеты с разными дебиторами» и «Расчеты с разными кредиторами»);

- четко не определена (н-р, счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» может иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо в зависимости от того, кто кому должен, может иметь место ситуация, при которой сложились взаимные обязательства. В данном случае по данному счету будет два остатка: один по дебету, другой – по кредиту).

Т.о., если природа счета определенно не обозначена и сальдо в нем может быть как дебетовым, так и кредитовым, то такое сальдо называется «плавающим».

Когда в текущем учете по счету одновременно два остатка – это развернутое сальдо. При составлении баланса на отчетную дату дебетовое сальдо следует показать в активе, а кредитовое – в пассиве.

Активные, пассивные и активно-пассивные счета принято называть балансовыми счетами, так как они соответствуют статьям актива и пассива баланса.

Это дает основание сделать вывод о тесной взаимосвязи между счетами и балансом, основанной на единой экономической классификации объектов учета. Она проявляется в следующем:

- счета в текущем учете открываются на основании данных вступительного баланса;

- начальные остатки в активных счетах записываются на левой стороне; в пассивных – на правой, т.е. там, где они отражены в балансе на соответствующих им статьям;

- конечные остатки по счетам исчисленные с учетом их начальных остатков и экономических событий в отчетом периоде, служат исходными данными для составления бухгалтерского баланса на начало следующей отчетной даты;

- раскрытие содержания балансовых показателей проявляется только с применением данных об оборотах, отражаемых на соответствующих счетах.

В бухгалтерском учете применяются еще забалансовые счета. На них отражается формирование информации об имуществе организации, не принадлежащем ей, но:

- временно используемом, исходя из условий договора (001,003);

- не используемом в связи с невыполнением партнером своих обязательств по договору в виде недопоставки ТМЦ, низкого их качества и т.д. (002);

- принятом для определенных целей согласно условиям договора (004, 005).

В составе забалансовых счетов предусмотрены счета условных прав и обязательств.

Учет операций на забалансовых счетах ведется по простой системе учета: каждое экономическое событие регистрируется только по одному счету. Запись осуществляется или только по дебету или только по кредиту.

Итак, динамика движения активов и источников их формирования в б/у моделируется двумя способами:

- дискретным – в виде периодически составляемых балансов;

- непрерывным – путем отражения последствий каждой хозяйственной операции на счетах.

Между этими способами существует тесная связь : регистрация экономических событий на счетах б/у является основным источником при составлении бухгалтерских балансов.

Двойная запись – результат двойственного, диалектического характера кругооборота хозяйственных средств.

В текущем учете регистрация хозяйственных операций фиксируется в одной и той же сумме по дебету одного счета и кредиту другого.

Счета, затрагиваемые в одной хозяйственной операции методом двойной записи, называют **корреспондирующими счетами**.

Такая связь между счетами – **корреспонденция счетов**.

Отразить в учете корреспонденцию счетов значит указать, на какой счет по данной операции сумма должна быть записана в дебет, а на какой в кредит.

Запись хозяйственной операции на счетах хозяйственного учета на основании оправдательного документа называют **бухгалтерской проводкой**.

**Виды бухгалтерских проводок**:

1. **Простая бухгалтерская проводка**.

Бухгалтерская проводка является простой когда при отражении хозяйственной операции затрагивается два счета.

Пример: Начислена заработная плата основным рабочим в сумме 100 тыс. руб.

**Дебет** «Основное производство» - 100 тыс. руб.

**Кредит** «Расчеты с персоналом по оплате труда» - 100 тыс. руб.

2. **Сложная бухгалтерская проводка**.

Бухгалтерская проводка является сложной, если по дебету два и более счетов, а по кредиту один счет, или наоборот.

Пример: Оприходованы материалы, поступившие от поставщика на сумму 118 тыс. руб.

**Дебет** «Материалы» - 100 тыс. руб.

и «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - 18 тыс. руб.

**Кредит** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 118 тыс. руб.

Синтетические счета – это счета, содержащие информацию о хозяйственных средствах и операциях в обобщенных показателях (денежных).

Аналитические счета – это счета, используемые в целях детальной характеристики учитываемых объектов.

Аналитические счета открываются в развитие синтетических.

Степень детализации счетов достигается путем применения натуральных, трудовых и денежного измерителей.

В связи с делением счетов на синтетические и аналитические производится и деление учета на синтетический и аналитический.

Начальные и конечные остатки, а также дебетовые и кредитовые обороты аналитических счетов, открытых к одному синтетическому счету, должны быть соответственно равны начальному и конечному остатку, а также обороту по дебету и кредиту объединяющего их синтетического счета.

Синтетический учет – учет обобщенных данных, раскрывающих виды имущества, обязательства и хозяйственные операции по строго установленным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета

Аналитический учет – это детализированный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций внутри каждого синтетического счета.

Это наиболее трудоемкий учет. Он составляет основу бухгалтерского учета.

Некоторые синтетические счета состоят из нескольких групп аналитических счетов.

Группы счетов аналитического учета – субсчета.

Субсчет – это промежуточное учетное звено между синтетическими и аналитическими счетами.

Субсчета называют счетами второго порядка.

Бухгалтерские счета классифицируются по двум признакам.

1. Экономическому содержанию. Классификация по этому признаку отвечает на вопрос, что отражается на том или ином счете.

1.1 Счета активов в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта:

- Ресурсные счета (нематериальные активы, основные средства, производственные запасы);

- Счета производства (затраты на производство);

- Счета непроизводственного потребления (обслуживающие производства и хозяйства);

- Счета , используемые в сфере обращения (готовая продукция; временно свободный денежный капитал; средства в расчетах);

1.2 Счета источников активов:

* Постоянный капитал (собственный капитал, долгосрочный заемный капитал);
* Краткосрочный заемный капитал (кредиторская задолженность, кредиты и займы, обязательства по распределению).

2. Назначению и структуре. Классификация по этому признаку дополняет экономическую классификацию и позволяет ответить н6а вопрос о том, для чего нужны те или иные счета и какие показатели можно получить с их помощью.

* Основные (имущественные и неимущественные, счета капитала, счета расчетов);
* Отражающие (контрарные, дополнительные, контрарно-дополнительные);
* Операционные (распределительные, калькуляционные, сопоставляющие).

План счетов бухгалтерского учета – это упорядоченный перечень синтетических счетов, который должны применять и соблюдать все предприятия и организации (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, осуществляющих учет методом двойной записи.

В Плане счетов бухгалтерского учета счета группируются по разделам в соответствии с их экономическим содержанием.

План счетов введен в действие 01.01.2001г. Он включает 8 разделов, объединяющих 60 синтетических счетов. Особую группу составляют забалансовые счета.

Раздел I. Внеоборотные активы. Счета этого раздела используют для обобщения информации о наличии и движении внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов и пр.)

Раздел II. Производственные запасы. В этом разделе представлены счета по учету наличия и движения запасов, отклонений в их стоимости, резервов под отклонение стоимости товарно-материальных ценностей.

Раздел III. Затраты на производство. В этом разделе представлены счета, формирующие информацию о затратах, связанных с уставной деятельностью экономического субъекта, а также с социально-бытовым обслуживанием его персонала.

Раздел IV. Готовая продукция и товары. Содержит счета, формирующие информацию о процессе обращения совокупного общественного продукта.

Раздел V. Денежные средства. Содержит счета, формирующие информацию о наличии и движении денежных средств в отчетной и иностранной валюте, принадлежащих экономическому субъекту.

Раздел VI. Расчеты. В разделе объединены счета, накапливающие информацию о всех видах расчетов экономического субъекта с юридическими и физическими лицами, а также о внутрихозяйственных расчетах.

Раздел VII. Капитал. Содержит счета, накапливающие информацию о процессе формирования и использования собственного капитала экономического субъекта.

Раздел VIII. Финансовые результаты. В разделе объединены счета, накапливающие информацию о состоянии и формировании доходов и расходов экономического субъекта, его финансового результата.

Обособленно в плане счетов выделены забалансовые счета. Эти счета раскрывают информацию о наличии и движении имущества, не принадлежащего организации. В отличие от балансовых эти счета имеют трехзначную нумерацию.

Записи на забалансовых счетах осуществляются простым способом (только по дебету или кредиту счета), а не способом двойной записи.

На основании типового плана счетов организации создают рабочий план счетов с учетом специфики их деятельности.

* 1. **Формы и организация бухгалтерского учета**

Форма бухгалтерского учета – определённая организация формирования информационной системы, обеспечивающая в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хронологической и систематической записей, синтетического и аналитического учета для целей текущего контроля за фактами хозяйственной жизни (экономических событий) и составления отчетности.

В современном бух. учете применяются следующие формы бух. учета:

**1**. Мемориально-ордерная.

В настоящее время имеет ограниченное применение. Суть данной формы заключается в том, что каждый сводный первичный учетный документ (н-р, ведомость начисления з/п за текущий месяц) сопровождается выпиской отдельной справки – мемориального ордера с указанием в нем корреспонденции счетов. Мемориальный ордер записывается в контрольно-шахматный журнал, заменяющий Главную книгу. Применяется вариант, при котором сперва мемориальные ордера записываются в регистрационный журнал. Журнал имеет контрольную функцию. Его итоги в конце месяца сверяются с итогами оборотов по дебету и кредиту всех синтетических счетов, исчисленных в оборотной ведомости по синтетическим счетам. Данные регистрационного журнала служат основанием для заполнения Главной книги. По данным Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам. Ее итоги используются при составлении баланса. Аналитический учет ведется в карточках по данным первичных документов. Разновидность мемориально-ордерной формы учета – «Журнал-Главная». При использовании этой формы учета аналитический учет ведется в книгах. Изменена структура учетного регистра синтетического учета. В нем на отдельном развороте листа в хронологическом порядке по каждому мемориальному ордеру приведена общая сумма с разбивкой по дебету и кредиту корреспондирующих счетов. Данный регистр принято называть книгой главных счетов – «Журнал-Главная». Содержание формы «Журнал-Главная» позволяет исключить составление оборотной ведомости по синтетическим счетам. Данная форма учета применяется на небольших предприятиях. Данная форма имеет значительные недостатки:

- наличие мемориальных ордеров, выступающих как промежуточное звено между первичными документами и учетными регистрами;

- громоздкость аналитического учета;

- дублирование учетных данных в различных регистрах;

- трудности по внедрению машинного способа обработки учетных данных.

2. Журнально-ордерная.

Ее отличительные черты:

1) принцип накапливания учетных данных первичных документов и их систематизация путем составления накопительных и группировочных ведомостей. Отпадает необходимость в составлении громоздких мемориальных ордеров;

2) Основные учетные регистры – журналы-ордера, вспомогательные ведомости и спец. раздаточные таблицы. Журналы-ордера ведутся по кредитовому признаку, т.е. экономические события регистрируются в данном учетном регистре по кредиту одного счета по вертикали с дебетом другого по горизонтали.

Во вспомогательных ведомостях записи осуществляются по дебетовому признаку одного счета в корреспонденции с кредитом др. записи в журнале и в ведомости ведутся по шахматному принципу. т.е. в один рабочий прием сумма операции записывается по дебиту и кредиту корреспондирующих счетов. Исключение – счета учета денежных средств (50,51,52), по ним ведется и журнал ордер и ведомость.

3) В журналах-ордерах заранее указывается корреспонденция счетов, а в некоторых из них и номенклатура статей аналитического учета.

4) Появляется новый учетный регистр – листок-расшифровка (разработочная таблица). Его назначение – расшифровывать (группировать) по счетам и статьям а/у суммы, относимые в дебет или кредит соответствующих счетов. Запись осуществляется по дебетовому признаку на основании однородных документов итогами за день или несколько дней. На каждый дебетуемый счет открывается листок-расшифровка на месяц. Его итоги в конце месяца отражаются в соответствующих ведомостях или журналах-ордерах.

5) в одном журнале-ордере, как правило, объединяются несколько синтетических счетов (Н-р, журнал-одер №3 ведется по кредиту двух счетов - 55 «Спец. счета в банках» и 57 «Переводы в пути»).

6) Строение отдельных журналов-ордеров обеспечивает совмещение а/у и с/у.

7) Записи в учетных регистрах производятся по мере принятия к учету документов либо итогами за месяц. Каждый регистр в конце месяца д.б. подписан исполнителем и гл. бух.

8) Итоги учетных регистров по окончании месяца записываются в гл. книгу.

9) Основные принципы данной формы учета в широкой степени согласуются с возможностями вычислительной техники.

10) Повышается уровень организации управления и расширяются границы АФХД п/п.

В данной форме учета применяется Гл. книга. Она открывается на год и содержит только месячные обороты, а так же начальные и конечные остатки по каждому счету. информация Гл. книги и др. учетных регистров используется для оставления бух. отчетности.

3. Автоматизированная (диалоговая)

4. Упрощенная

Для организаций малого бизнеса Мин. Финансов РФ разработало упрощенную форму бух. учета.

Упрощенная форма учета может вестись по:

1) простой форме бух. учета (без использования учетных регистров имущества малого предприятия);

2) по форме с использованием учетных регистров имущества малого предприятия.

1) используется, когда на малом предприятии совершается незначительное количество хоз. операций. В таком случае хоз. операции могут отражаться только в книге (журнале) хоз. операций. Кроме этой книги на предприятии должна вестись ведомость учета заработной платы (Ф № В-8). По своему строению книга (журнал) является регистром а/у и с/у.

2) используется на малых предприятиях, занимающихся производством продукции или выполнением работ.

Требования, предъявляемые к бух. учету определены, с одной стороны, в Законе РФ «О бухгалтерском учете», с другой, самим предприятием в соответствии с общей концепцией организации бух. учета, определенной данным законом. Речь идет о создании и освоении определённых подходов к получению информации об отдельных объектах учета.

Данные подходы реализуются предприятиями посредством разработки учетной политики.

Учетная политика означает выбор конкретных вариантов постановки учета соответствующих видов имущества и обязательств, исходя из условий хозяйствования и действующего законодательства.

Учетная политика не должна меняться в течение года. Изменение учетной политики возможно в случае:

* 1. Изменения действующего законодательства РФ или нормативных актов соответствующих органов, осуществляющих регулирование бух. учета (Министерство финансов РФ, Министерство по налогам и сборам пр.).
  2. Разработки организацией новых способов ведения бух. учета на отдельных участках её финансово-хозяйственной деятельности.
  3. Существенных изменений условий этой деятельности.

Она распространяется на утверждение:

- рабочего плана счетов бух. учета, содержащего минимальный, но достаточный перечень синтетических счетов и субсчетов, необходимых для ведения учета исходя из требований своевременности учета и отчетности.

- формы первичных учетных документов, а также формы документов для бух. отчетности.

- выбора соответствующего варианта отдельных видов имущества в процессе погашения их стоимости, а также обязательств, связанных с использованием данного имущества.

- установления соответствующих способов группировки и порядка списания расходов на производство.

- применяемых видов резервов предстоящих расходов и платежей.

- правил документооборота и технологии обработки учетной информации.

- порядка контроля в процессе осуществления хозяйственных операций, др. процедур, необходимых для организации бух. учета.

Учетная политика предприятия (организации) включает следующие аспекты б/у:

- методологическое обеспечение;

- организационное обеспечение;

- техническое обеспечение.

Итак, методологическое обеспечение учетного процесса осуществляется на основе четырехуровневой системы управления:

Закон РФ «О бух. учете»

Нормативные документы Правительства РФ по б/у

Аудиторская палата России, аудиторские фирмы, институт проф. бухгалтеров России и его территориальные институты

Учетная политика предприятия

Закон РФ «О бухгалтерском учете». Закон состоит из 4 глав, в которых раскрываются общие методологические подходы к бухгалтерскому учету, основные требования к его ведению (в части составления первичной учетной документации, учетных регистров, оценки имущества и обязательств, их инвентаризации; регламентации бух. отчетности и определения ответственности за нарушение действующего законодательства по бух. учету).

Данным Законом закреплены ранее изданные нормативные акты первого уровня по регулированию бух. учета – законы, указы президента и постановления Правительства. К ним относятся Гражданский кодекс РФ, настоящий закон, Законы «Об акционерных обществах», «О государственной поддержке малого предпринимательства в РФ», «Об упрощенной системы налогообложения и отчетности для субъектов малого предпринимательства».

Нормативные акты второго уровня содержат положения (стандарты) по бух. учету. Ко второму уровню относят также другие нормативные документы и методические указания.

Третий уровень – документы, разрабатываемые профессиональными организациями по бух. учету и аудиту, это различного рода разъяснения, рекомендации, консультации и др. услуги предприятиям по постановке б/у и налогообложения.

Четвертый уровень определяют документы, формирующие учетную политику организации.

Учетная политика организации – это регламентация приемов постановки бух. учета, включающая первичное наблюдение (документация и инвентаризация), стоимостное измерение (оценка и калькуляция), текущую группировку (счета и двойная запись) и готовое обобщение (балансовое обобщение и отчетность) фактов экономических событий уставной и иной деятельности.

Учетная политика организации разрабатывается всеми организациями независимо от их организационно-правовой собственности.

Бухгалтерский учет как функция управления имеет свою организационную структуру.

Основная задача организационного обеспечения бух. учета – своевременное предоставление достоверной и необходимой информации с наименьшими издержками.

Организационное обеспечение бух. учета предполагает его деление на управленческий и финансовый учет. Между этими видами учета нет резкой границы, тем не менее, такое деление необходимо. Оно четко определяет направление потоков информации между отдельными пользователями. Правила организации управленческого бух. учета определяет само предприятие.

Ответственность за организацию бух. учета на предприятии и соблюдение действующего законодательства несет его руководитель. В его компетенцию входит утверждение учетной политики, рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов, порядка проведения инвентаризаций, правил организации документооборота, др. процедур.

Законом РФ «О бух. учете» установлено, что вести бухгалтерский учет на предприятии вправе лично сам руководитель; возможно создание самостоятельной бух. службы, возглавляемой гл. бухгалтером.

Гл. бух. подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бух. учета, своевременное предоставление полной и достоверной бух. отчетности.

Ведение бух. учета возможно на договорных началах централизованной бухгалтерией, независимой специализированной организацией, профессиональным бухгалтером, имеющим соответствующее высшее или среднее образование.

Должностные обязанности работников учета должны быть перераспределены исходя из степени их загруженности, средств и каналов передачи учетных данных.

Различают три вида разделения труда учетного персонала:

1. Предметное. Предполагает распределение документов в соответствии с названием отделов (расчетный, производственный, отдел расчетов, отдел сбыта, общий отдел).

2. Линейное. Весь учет осуществляется учетными группами.

3. Функциональное. Предусматривает, что каждый работник или группа работников специализируется на выполнении однородных учетных операций. Эти операции, как правило, соответствуют стадиям технологического процесса.

Объем обязанностей каждого бухгалтера должен определяться должностной инструкцией.

Независимо от варианта разделения труда организационный аспект учетной политики должен быть подчинен созданию оптимальной схемы документооборота. Соответствующая схема документооборота должна дополняться разработкой конкретных индивидуальных планов-графиков в разрезе участков, отделов, складов.

Ответственность за разработку и исполнение графиков, правильное и своевременное составление документов несут лица, подписавшие эти документы.

Общий контроль за соблюдением графика документооборота осуществляет гл. бухгалтер. По мере использования документов в учетном процессе их сдают в архив это завершающий этап документооборота.

Техническое обеспечение бух. учета – это комплекс процедур, реализация которых позволяет обеспечить методологический и организационные аспекты учетной политики на уровне современных требований к постановке бух. учета.

Это наличие:

- рабочего плана счетов, разработанного организацией на базе типового плана счетов.

- альбом форм первичных документов по каждому участку работы бухгалтерии.

- современных средств вычислительной техники.

- кодификаторов объектов синтетического и аналитического учета.

- квалификационного уровня бухгалтеров.

-организации внутреннего контроля.

- соответствующего уровня культуры производственных отношений в коллективе бухгалтерии.

***Часть 2 Бухгалтерский (финансовый) учет***

**2.1 Учет денежных средств**

Для учета кассовых операций в бухгалтерском учете применяется счет 50 "Касса". Счет активный, наличие средств на начало месяца показывается в начальном сальдо счета 50, поступления средств в кассу проводятся по дебету этого счета, а расход средств из кассы - по кредиту.

В конце месяца по счету проводится расчет оборотов по дебету и кредиту и выводится конечное сальдо, которое для следующего месяца станет начальным.

Сальдо кон.= Сальдо нач.+ Оборот по дебету - Оборот по кредиту (это правило для всех активных счетов).

Запись в таблицу счета 50 "Касса" производится сразу же при совершении операции с приложением первичных документов. Операция записывается в виде проводки.

С кассой работает много счетов, поэтому возникает необходимость собрать всю информацию о состоянии наличных расчетов в учетных регистрах.

Расчеты по кассе ведутся в журнале - ордере № 1 и ведомости № 1 - как и в работе с расчетным счетом в ведомость записывается информация по дебету счета, в журнал-ордер - по кредиту счета.

При наличии у предприятия валютного счета и средств в валюте других государств может возникнуть необходимость в применении и наличной валюты (при соответствующем разрешении Центрального банка). Тогда счет "Касса" должен иметь субсчет 50-2 "Касса в инвалюте". При этом в кассовой книге выделяется раздел (несколько страниц) в зависимости от предполагаемого объема операций. Учет организуется по видам валют, которая выделяется банком только на строго определенные цели: командировочные расходы за рубежом страны, приобретения строго определенного круга товаров по специальным разрешениям.

Проводки:

1. При получении в банке

**Д 50-2 - К 52-2** - на сумму в данной валюте.

1. При выдаче под отчет:

**Д 71-2 - К 50-2** - на сумму командировочных расходов по разрешению руководителя предприятия (субсчет 71-2 "Расходы с подотчетными лицами по загранкомандировкам").

Учет движения наличной иностранной валюты производится в двух оценках: в валюте и в рублях. При этом применяются особые учетные регистры - журнал-ордер № 1/1 и ведомость №1/1. В них есть графы перевода валюты в рубли на день совершения операции.

Остатки кассовой наличности в инвалюте подвергаются переоценке при изменении курса рубля по отношению к имеющейся у предприятия иностранной валюте.

Результат переоценки отражается в корреспонденции субсчета 50-2 со счетом 80 "Прибыли и убытки" или 83 "Доходы будущих периодов". Все операции по кассе оформляются документально в день их совершения - это относится и к инвентаризации денежных средств в рублях и в валюте.

На счете 56 "Денежные документы" учитывают денежные документы, находящиеся в кассе организации (почтовые и вексельные марки, марки государственной пошлины, оплаченные авиабилеты, оплаченные путевки в санатории и дома отдыха и др.). Денежные документы учитывают по номинальной стоимости. Аналитический учет денежных документов ведут по их видам.

Акционерные общества могут открывать к счету 56 специальный субсчет "Собственные акции, выкупленные у акционеров", на котором учитывают указанные акции, выкупленные для последующей продажи или аннулирования. Иные хозяйственные товарищества могут использовать этот субсчет для учета доли участника, приобретенной в установленном порядке самим товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам.

При выкупе акционерным обществом (товариществом) у акционера (товарищества) принадлежащих ему акций (долей) дебетуют счет 56 "Денежные документы" и кредитуют счета учета денежных средств (51, 52 и др.). Аннулирование выкупленных акционерным обществом акций отражают по дебету счета 85 "Уставный капитал" и кредиту счета 56.

Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Организациям, имеющим отдельные нехозрасчетные подразделения (магазины, склады, филиалы и др.) вне своего местонахождения, по ходатайству владельца основного счета могут быть открыты расчетные субсчета для зачисления выручки и производства расчетов по месту нахождения нехозрасчетных подразделений.

Текущие счета открывают организациям, не обладающим признаками, дающими возможность открыть расчетный счет: производственным (структурным) единицам производственных и научно-производственных объединений; другим хозрасчетным подразделениям организаций, расположенным вне их местонахождения; кооперативам по месту нахождения их филиалов и др.

Следует отметить, что вопрос о количестве расчетных счетов в одной организации решался в различные годы по-разному. В соответствии с Указом Президента РФ от 23 мая 1994г. № 1006(18, п. 2) организация могла иметь в банках только один расчетный (текущий) счет для осуществления операций по основной деятельности.

Указом Президента РФ от 21 марта 1995 г. № 291 п.2 Указа Президента от 23 мая 1994 г. № 1006 отменен. Организации снова получили возможность иметь неограниченное количество рублевых расчетных (текущих) счетов, рассчитываться с бюджетом и производить другие расчеты с любого расчетного счета.

При этом нужно иметь в виду, что в соответствии с Указом Президента РФ № 1006 с целью контроля за первоочередностью платежей в бюджет налогоплательщики обязаны предоставлять ежеквартально, начиная с отчета за IV квартал 1994 г., сведения обо всех расчетных (текущих) счетах, а также ссудных, депозитных и других счетах в банках и других кредитных учреждениях.

**Порядок открытия расчетного счета.** Для открытия расчетного счета организация должна представить в учреждение выбранного ею банка следующие документы:

заявление на открытие счета установленного образца;

нотариально заверенные копии устава организации, учредительного договора и регистрационного свидетельства;

справку налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;

копии документов о регистрации в качестве плательщиков в Пенсионный фонд РФ и в Фонд обязательного медицинского страхования;

карточку с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера с оттиском печати организации по установленной форме, заверенную нотариально.

В случае отсутствия в организации должности главного бухгалтера на карточке ставится подпись только руководителя организации.

В государственных организациях подписи руководителя и главного бухгалтера могут заверять вместо нотариусов вышестоящие организации.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списания с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных поручений) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков). Исключение составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, народного суда, налоговых или финансовых органов.

В бесспорном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам.

В безакцептном порядке оплачивают счета энергоснабжающих, теплоснабжающих и водопроводно-канализационных организаций.

При недостаточности денежных средств на счете списание денежных средств со счета осуществляется в последовательности, определенной Гражданским кодексом РФ (ст. 855):

1) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а так же требований о взыскании алиментов;

2) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

3) по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и в внебюджетные фонды;

4) по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

5) по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетном счете, учитывают на активном синтетическом счете 51 "Расчетный счет". В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит - уменьшение денежных средств на расчетном счете. Основанием для записей по расчетному счету служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами. Суммы, ошибочно внесенные в кредит или дебет расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на сете 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами.

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Аналитический учет по счету 51 ведется по каждому расчетному счету.

Бухгалтерский учет операций с иностранной валютой организуется строго в соответствии с правилами, установленными Центральным банком Российской Федерации.

При получении организацией разрешения на совершение валютных операций в банке открывается валютный счет (раздельный на каждый вид валюты), операции по которому учитываются на счете 52 "Валютный счет". К этому счету могут быть открыты субсчета 1 "Валютные счета внутри страны", и 2 "Валютные счета за рубежом" (см. раздел 3.1. "Характеристики счетов...").

По дебету счета 52»Валютные счета» отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 отражается списание денежных средств с валютных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям»).

Общий порядок работы валютного счета тот же, что и расчетного счета: основанием для совершения всех операций являются первичные документы по хозяйственным операциям, а регистрацией - выписка банка. При этом в аналитическом учете операции отражаются в конкретной иностранной валюте (долларах, марках, фунтах и т.д.) и параллельно в российской валюте (рублях).

При подобном отражении операций возникает необходимость пересчета валюты в рубли, что приводит к образованию курсовых разниц (положительных или отрицательных в зависимости от изменения курса валюты по курсу Центрального банка).

Организации, помимо хранения денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах, могут хранить их на других счетах в банках, которые используются для целевого назначения. Для учета этих денежных средств в Плане счетов бухгалтерского учета

предусмотрен счет 55 "Специальные счета в банках", который по отношению к балансу является активным, размещаясь в промежуточных и заключительном балансах в разделе II актива по статье "Прочие денежные средства".

По дебету счета учитываются остаток денежных средств на специальных счетах в банке и их поступление, а по кредиту - списание (расходование). Ежемесячно на всех аналитических счетах выводятся обороты и сальдо, которое может быть только дебетовым.

Счет 55 "Специальные счета в банках" имеет следующие субсчета: 1 "Аккредитивы", 2 "Чековые книжки", 3 "Депозитные счета".

При всех формах учета синтетический учет ведется в Главной книге в обобщенном виде (без подразделений по субсчетам), а аналитический учет при мемориально-ордерной форме - в контокоррентной книге, а при журнально-ордерной форме - в журнале-ордере № 3 и ведомости № 25.

В журнале-ордере № 3 записи ведутся по кредитовой стороне счета 55 "Специальные счета в банках" в дебет других счетов. В ведомости записи производятся по дебету счета 55 "Специальные счета в банках" с кредита других счетов. Записи ведутся в течение месяца на основании выписок банка.

По субсчету 1 этого счета учитываются аккредитивы.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению клиента в пользу его контрагента по договору, по которому банк, открывший аккредитив (банк-эмитент), может произвести поставщику платеж при условии предоставления им документов и выполнения других условий, предусмотренных в аккредитиве.

Для того чтобы воспользоваться аккредитивом как формой расчетов, аккредитиводатель (покупатель) подает в свое отделение банка (банк-эмитент) заявление с просьбой открыть аккредитив (ф. №0401063).

В заявлении на открытие аккредитива следует указать:

номер договора, на основе которого открывается аккредитив; срок действия аккредитива (число и месяц закрытия аккредитива); наименование поставщика; наименование банка поставщика, в котором открывается аккредитив; место исполнения аккредитива; полное и точное наименование документов, против которых банк может производить выплаты по аккредитиву, срок их представления и порядок оформления; вид аккредитива с указанием по нему необходимых данных; наименование (вид, род) товаров, услуг с указанием срока отгрузки (оказание услуг); сумма аккредитива; способ реализации аккредитива с указанием дополнительных условий (например, запрещение частичной оплаты, обязательное предоставление сертификатов по качеству товаров, предоставление права акцепта уполномоченному и т.д.).

Заявление на открытие аккредитива представляется в четырех экземплярах в банк-эмитент, который последний экземпляр со своей отметкой возвращает аккредитиводателю.

Поставщик, получив известие об открытии ему аккредитива, производит отгрузку (отправку) товаров. Для получения средств с аккредитива поставщик представляет в банк-исполнитель реестр счетов и другие документы, предусмотренные условиями аккредитива. Эти документы должны быть представлены до истечения срока аккредитива и подтверждать выполнение всех условий аккредитива. При нарушении поставщиком хотя бы одного условия, предусмотренного в аккредитиве, документы не оплачиваются.

Банк-исполнитель сверяет представленные поставщиком документы и при наличии полной тождественности с условиями выставленного аккредитива производит их оплату.

Закрытие аккредитива производится в следующих случаях:

1) при полном использовании средств или по истечении срока аккредитива, о чем банк-исполнитель сообщает банку-эмитенту;

2) по заявлению поставщика об отказе дальнейшего использования аккредитива до окончания срока его действия, о чем банк-исполнитель сообщает банку-эмитенту, и неиспользованная сумма аккредитива возвращается в банк-эмитент для восстановления на счете аккредитиводателя;

3) по заявлению покупателя об отзыве аккредитива полностью или частично. В этом случае аккредитив закрывается или уменьшается в день получения сообщения от банка-эмитента. О закрытии аккредитива посылается уведомление банку-эмитенту.

При использовании аккредитивной формы расчетов следует иметь в виду, что аккредитив может быть выставлен для расчетов только с одним поставщиком. Срок действия аккредитива в банке-исполнителе и порядок расчетов устанавливаются в договоре (соглашении) между аккредитиводателем (покупателем) и поставщиком.

В настоящее время покупатели, применяя аккредитивную форму расчетов, могут открывать следующие виды аккредитивов:

покрытые (депонированные) или непокрытые (гарантированные);

отзывные или безотзывные.

При выставлении покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент списывает денежные средства с расчетного счета аккредитиводателя. Он также может быть выставлен за счет специально полученного кредита в банке.

При выставлении непокрытого (гарантированного) аккредитивабанку-исполнителю предоставляется право списывать сумму аккредитива с ведущегося у него счета банка-эмитента. Этот вид аккредитива может быть применен только при наличии корреспондентских отношений между банком поставщика (банком-исполнителем) и банком покупателя (банком-эмитентом).

Отзывный аккредитивможет быть изменен или аннулирован банком-эмитентом без предварительного согласования с поставщиком на основании распоряжения покупателя (аккредитиводателя).

Безотзывный аккредитивне может быть изменен или аннулирован без согласия поставщика.

При выставлении аккредитива банком-эмитентом с аккредитиводателя взимается плата за услугу.

Типовые операции при аккредитивной форме расчетов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Дебет счета | Кредит счета |
| 1 | Выставлен аккредитив с расчетного счета | 55-1 | 51 |
| 2 | Выставлен аккредитив за счет краткосрочного кредита банка | 55-1 | 66 |
| 3 | Списано с расчетного счета за услуги банка по выставлению аккредитива | 91-2 | 51 |
| 4 | Списано с аккредитива в порядке оплаты документов поставщика | 60 | 55-1 |
| 5 | Остаток аккредитива вернулся в банк-эмитент и зачислен на расчетный счет | 51 | 55-1 |
| 6 | Остаток аккредитива вернулся в банк-эмитент и зачислен на ссудный счет | 66 | 55-1 |

По субсчету 2 счета 55 учитываются чековые книжки. Порядок осуществления расчетов чеками регулируется Положением о чеках, введенным в действие с 1 марта 1992 г., с последующими добавлениями и изменениями.

Чек представляет собой денежный документ установленной формы, содержащий безусловный приказ владельца счета (чекодателя)кредитному учреждению о выплате определенной суммы денег, указанной в чеке, получателю средств (чекодержателю).

В силу некоторых особенностей расчет чеком носит условный характер: выдача чека чекодателем еще не погашает его обязательства перед чекодержателем. Это обязательство погашается только деньгами и в момент оплаты чека банком плательщика.

Заполнение чека допускается как от руки, так и с использованием технических средств. Использование факсимиле при подписании чеков не допускается.

На чеке, выданном от имени юридического лица, должен быть оттиск его печати.

Чек, сумма которого написана словами и цифрами, в случае их несовпадения имеет силу на сумму, написанную словами.

На основе чеков из нелимитированной и лимитированной чековых книжек производится оплата счетов организаций за полученные товары и оказанные услуги как при одногородних, так и при иногородних расчетах. Кроме того, чеки используются при постоянных расчетах с транспортными организациями, с предприятиями связи за почтовые, телефонные, телеграфные услуги и т.д.

В целях обеспечения платежей по чекам с депонированием средств на отдельном счете вместе с заявлением о выдаче лимитированной чековой книжки представляется платежное поручениедля депонирования средств на отдельном лицевом счете чекодателя. На основе этого заявления деньги снимаются с расчетного счета на сумму указанного лимита и депонируются на отдельном счете в банке, что отражается бухгалтерской записью:

Д-т счетов 55 "Специальные счета в банках", субсчет 2 "Чековые книжки" - на сумму лимита 10 000 руб., 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы" - на сумму услуг 25 руб.

К-т сч. 51 "Расчетные счета" - на общую сумму 10 025 руб.

При оплате товаров или услуг чеком из лимитированной чековой книжки составляется бухгалтерская запись:

Д-т счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

К-т сч. 55 "Специальные счета в банках", субсчет 2 "Чековые книжки".

При оплате чеком из нелимитированной чековой книжки деньги списываются с расчетного счета:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др.

К-т сч. 51 "Расчетные счета".

Движение сумм по лимитированным чековым книжкам, выданным под отчет работникам организации для производства расчетов с организациями, учитывается на отдельных аналитических счетах в составе двух счетов: 71 "Расчеты с подотчетными лицами" (на отдельных аналитических счетах "Подотчетные лица по выданным им чекам") и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (на отдельных аналитических счетах "Расчеты с подотчетными лицами по чековым книжкам").

При выдаче лимитированных чековых книжек под отчет работнику оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами"

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"; при представлении этими лицами отчета на сумму использованных чеков -

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

К-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Таким образом, сальдо по соответствующим аналитическим счетам указанных счетов должно в точности соответствовать сумме остатка чеков у подотчетных лиц. Кроме того, разница между этим сальдо и сальдо по счету 55, субсчет 2 "Чековые книжки" (аналитические счета по учету лимитированных чековых книжек), покажет сумму по использованным, но не оплаченным банком чекам.

Типовые операции при расчетах чеками

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание операции | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб. |
| 1 | Приобретена лимитированная чековая книжка: а) лимит | 55-2 | 51 | 120000 |
|  | б) услуги банка | 91-2 | 51 | 25 |
| 2 | Передана лимитированная чековая книжка под отчет М.Цуриковой | 71 | 76 | 120000 |
| 3 | Оплачен чеком из лимитированной чековой книжки счет поставщика за товары | 60 | 55-2 | 40289 |
| 4 | Списан использованный чек из лимитированной чековой книжки М. Цуриковой | 76 | 71 | 40289 |
| 5 | Учтены услуги банка по выдаче нелимитированной чековой книжки | 91-2 | 51 | 25 |
| 6 | Оплачены чеком из нелимитированной чековой книжки услуги транспортной организации | 76 | 51 | 1440 |

По счету 55 "Депозитные счета", субсчет 3, учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Депозит - это денежные средства, помещаемые для хранения *-* в кредитные учреждения, по которым выплачивается повышенный процент.

Перечисление денежных средств на депозитные счета оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 55 "Специальные счета в банках", субсчет 3 "Депозитные счета"

К-т счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета".

Начисленные проценты за хранение денежных средств на депозитных счетах рассматриваются как прочие доходы и оформляются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 55 "Специальные счета в банках", субсчет 3 "Депозитные счета"

К-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы";

при возврате кредитной организацией сумм вкладов составляется корреспонденция счетов:

Д-т счетов 50 "Касса", 51 "Расчетные счета"

К-т сч. 55 "Специальные счета в банках", субсчет 3 "Депозитные счета".

Аналитические счета по субсчету 3 "Депозитные счета" счета 55 открываются отдельно на каждый депозитный вклад.

На отдельных субсчетах, открываемых к счету 55 "Специальные счета в банках", учитываются движение обособленно хранящихся в кредитной организации средств целевого финансирования (на специальные целевые мероприятия, на капитальные вложения и пр.), а также наличие и движение денежных средств в иностранной валюте.

**2.2 Учет основных средств и нематериальных активов**

Основные средства – это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

В соответствии с ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

1. использование их в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации.
2. использование в течение длительного периода времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.
3. организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов.
4. способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации.

Для организации учета основных средств важное значение имеют следующие предпосылки: классификация основных средств, установление принципов оценки основных средств; установление принципов оценки основных средств; установление единицы учета основных средств; выбор форм первичных документов и учетных регистров.

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой ОС группируются по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию.

*По отраслевому признаку:*

1. промышленность;
2. сельское хозяйство;
3. транспорт и др.

такая классификация позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

*По назначению:*

1. производственные основные средства основной деятельности;
2. производственные основные средства других отраслей;
3. непроизводственные основные средства.

*По видам:*

1. здания
2. сооружения
3. рабочие и силовые машины и оборудование
4. измерительные и регулирующие устройства и приборы
5. вычислительная техника
6. транспортные средства
7. инструмент
8. производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности
9. рабочий, продуктивный и племенной скот
10. многолетние насаждения
11. внутрихозяйственные дороги и т.д.

К основным средствам также относятся капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушение, оросительные и др. мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

*По степени использования*

1. находящиеся в эксплуатации,
2. находящиеся в запасе (резерве)
3. стадии достройки
4. дооборудования
5. реконструкции и частичной ликвидации
6. консервации.

*В зависимости от принадлежности* ОС подразделяются на :

1. принадлежащие организации на праве собственности (в т.ч. сданные в аренду).
2. находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении.
3. полученные организацией в аренду.

Оценка основных средств. Существует несколько видов стоимости основных средств, а именно: первоначальная, остаточная, восстановительная.

В бухгалтерском учете ОС отражаются, как правило, по первоначальной стоимости. *Первоначальная (историческая, балансовая)* стоимость сопутствует объекту в течение всего срока его эксплуатации. Исторический аспект ввода определяется по дате постановки на баланс соответствующего объекта, подтвержденной соответствующими документами, а величина его первоначальной стоимости формируется с учетом источника поступления:

- в сумме фактических затрат (при изготовлении на самом предприятии или приобретении за плату на стороне). Величину этих затрат определяют стоимость изготовления, а так же расходы по доставке, монтажу и установке;

- по договорной стоимости согласно учредительному договору между соучредителями (в качестве взноса (пая) в уставный капитал);

- в экспертной оценке или по данным документов приемки-передачи при безвозмездном получении или получении в виде субсидий.

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление ОС складываются из:

- сумм, уплаченных организацией в соответствии с договором купли-продажи, а так же за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам и за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ОС;

- регистрационных сборов, государственных пошлин и др. аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением прав на объект ОС;

- таможенных пошлин и иных платежей;

- невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением ОС;

- вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект ОС;

- иных затрат, непосредственно связанных с приобретением ОС.

Оценка объектов ОС, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях, путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

*Остаточная стоимость*  ОС определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации ОС. Остаточная стоимость рассматривается как реальная стоимость ОС на определенную дату.

С течением времени первоначальная стоимость ОС откланяется от стоимости аналогичных ОС, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически переоценивать ОС и определять восстановительную стоимость.

*Восстановительная стоимость* – это стоимость воспроизводства ОС в современных условиях.

Сумма дооценки объекта ОС в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации (01 – 83).

Сумма уценки объекта ОС в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) (84 – 01).

Единицей учета ОС является отдельный инвентарный объект, т.е. законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими в совокупности одну функцию.

Каждому инвентарному объекту присваивают инвентарный номер, который сохраняется за ним на все время эксплуатации. Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться вновь поступившим объектам не ранее чем через 5 лет после выбытия.

Основным регистром аналитического учета ОС являются инвентарные карточки. На лицевой стороне карточек указывается наименование и инвентарный № объекта, год выпуска (постройки), дату и № акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутренние перемещения и причину выбытия.

На оборотной стороне карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудовании, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, а так же краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую стоимость, производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одно время.

Инвентарные карточки заполняются на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и т.д.) и передаются под расписку в соответствующий раздел организации.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести ***инвентарные списки*** ОС. В них записывают № и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении). Разрешается вести учет объектов ОС по месту их нахождения в инвентарных карточках (в этом случае инвентарные карточки выписываются в двух экземплярах).

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, в которой они разделены на группы по видам ОС.

Синтетический учет наличия и движения ОС, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах:

01 – «Основные средства» (активный)

02 – «Амортизация основных средств» (пассивный)

91 – «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный)

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении ОС, принадлежащих организации на правах собственности.

Стоимость ОС, поступивших в качестве вкладов в УК оформляют записями:

08 – 75

01 – 08

ОС, приобретенные за плату у других организаций и лиц, а так же созданные в самой организации, отражают по дебету счета 01 и кредиту счета 08.

Безвозмездно принятые ОС приходуют по дебету счетов 08 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «безвозмездные поступления». Стоимость безвозмездно полученных ОС по мере начисления амортизации по ним списываются с субсчета 2 счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Следовательно, по безвозмездно принятым ОС составляются следующие бух. записи:

08 – 98 – на первоначальную стоимость

01 – 08 – на первоначальную стоимость

25,25 и др. – 02 – ежемесячно на сумму амортизации

98 – 91 – ежемесячно на сумму амортизации.

При выбытии ОС накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости (02 – 01).

При выбытии ОС вследствие продажи по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 в дебет счета 91. кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием ОС, а по кредиту – все поступления, связанные с выбытием ОС.

Т.о., на счете 91 формируется финансовый результат от выбытия ОС. Ежемесячно он списывается со счета 91 на счет 99.

При продаже ОС их продажную стоимость отражают по дебету сч. 62 или 76 и кредиту сч. 91. Одновременно остаточную стоимость ОС списывают с кредита сч. 01 в дебет сч. 91, а сумму амортизации по проданным ОС – в дебет сч. 02 и кредит сч. 01. В дебет сч. 91 списывается так же НДС по ОС (с кредита сч. 68) и расходы по продаже ОС с кредита счета 23.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ОС подлежат оприходованию по дебету счета 01 и кредиту счета 91.

*Особенности учета арендованных основных средств*

Передача имущества в аренду производится по договору аренды и оформляется приемно-передаточным актом.

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности или в составе операционных доходов и расходов.

При первом варианте сдача имущества в аренду признается обычным видом деятельности. Расходы по этой деятельности учитываются на счетах учета производственных затрат (20,26,44 и т.д.), а доходы – на счете учета выручки от продаж (90).

При втором варианте сдача имущества в аренду не является предметом деятельности организации и поэтому доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе операционных доходов и расходов.

Начисление амортизации по сданным в аренду ОС арендодатель относит на уменьшение прибыли и оформляет записью:

91 – 02

Начисление арендной платы за отчетный период отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91. Выручка от услуг по сдаче в аренду ОС облагается НДС (91 – 68).

Арендатор учитывает арендуемое имущество на забалансовом счете 001 по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды.

На сумму арендной платы, начисленной арендодателю, арендатор дебетует счет издержек производства и обращения и кредитует счет 76. перечисленные суммы арендной платы отражают: 76 – 51,52

В соответствии с ПБУ 6/01 стоимость объектов ОС погашается посредством амортизации, если иное не установлено Положением.

Амортизация производится одним из следующих способов:

- линейным;

- уменьшаемого остатка;

- списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

Срок полезного использования объекта ОС определяется организацией при принятии объекта к учету.

В течение срока полезного использования объекта ОС начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев нахождения объектов на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации и перевода его на консервацию на срок более 3 месяцев.

Годовая сумма начисленной амортизации определяется:

- при линейном способе – исходя из первоначальной стоимости объекта ОС и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта;

- при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости объекта ОС на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством РФ.

- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – исходя из первоначальной стоимости объекта ОС и годового соотношения (число лет, остающихся до конца срока службы объекта / сумма чисел лет срока службы объекта).

- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции – исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта ОС и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта ОС.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам ОС начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Амортизационные отчисления по объекту ОС начисляются на с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к учету, и прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта ОС или его списания.

В отечественной практике применяется в основном линейный способ начисления амортизации.

Малые предприятия в соответствии с ФЗ «О поддержке малого предпринимательства» могут применять ускоренную амортизацию ОПФ, в два раза превышающую норму, установленную для соответствующего вида ОС.

Для проведения инвентаризации основных средств создается комиссия. Комиссия производит осмотр основных средств и заносит в опись их полное наименование, назначение, инвентарный номер и основные технические и эксплуатационные показатели. Машины, оборудование, транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д.

Основные средства, которые на момент проведения инвентаризации находятся вне места нахождения организации (автомобили, суда и прочие) инвентаризируются до момента временного их выбытия.

Выявленные при инвентаризации излишки основных средств приходуют по рыночной стоимости:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»

При недостаче и порче основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а сумму амортизации – с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 02 «Амортизация основных средств».

При выявлении конкретных виновных лиц, ущерб взыскивается с них по рыночной стоимости объекта на момент причинения ущерба:

Дебет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Разница между рыночной ценой и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету 91 «Прочие доходы и расходы». и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если виновные лица не обнаружены, то делается запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

**2.3 Учет материально-производственных запасов и готовой продукции**

В бухгалтерском учете материально-производственными запасами (МПЗ) признаются активы:

* Используемые при производстве продукции (работ, услуг), предназначенной для продажи;
* Предназначенные для продажи;
* Используемые для управленческих нужд организации.

Основная часть МПЗ используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на вновь создаваемую продукцию.

В бухгалтерском учете МПЗ классифицируются в зависимости от той роли, которую играют в процессе производства.

**Классификация материалов**

**1. Сырье и основные материалы** – предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют его материальную основу. Сырье – это продукция сельскохозяйственного назначения и добывающей промышленности (зерно, молоко и т.д.). Материалы – продукция обрабатывающей промышленности (мука, ткань и т.д.)

**2.** **Вспомогательные материалы** используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства.

**3. Покупные полуфабрикаты** – сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся его готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы.

**4. Возвратные отходы производства** – остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов.

**5. Инвентарь и хозяйственные принадлежности** – это часть МПЗ организации, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

Указанная классификация используется для построения синтетического и аналитического учета, а также для составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходовании сырья.

Для учета материально-производственных запасов применяются следующие синтетические счета: 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»,

16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию».

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры.

Единицей учета материальных ценностей является каждый вид, сорт, марка, то есть каждый номенклатурный номер.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов – фактические затраты организации на приобретение (изготовление), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Материальные ценности отражают на синтетических счетах по **фактической себестоимости** **их приобретения** или **учетным ценам**. В качестве учетных цен применяются:

* Договорные цены;
* Фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода;
* Планово-расчетные цены;
* Средняя цена группы материалов

В большинстве организаций текущий учет материальных ценностей ведут по твердым учетным ценам.

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от стоимости их по учетным ценам учитывается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами оценки запасов:

* По себестоимости каждой единицы;
* По средней себестоимости;
* По себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
* По себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Аналитический учет материалов в бухгалтерии осуществляется на основе использования **оборотных ведомостей** или **сальдовым методом**.

**1 метод**. При использовании оборотных ведомостей применяют два варианта учета материалов.

**1вариант**. В бухгалтерии на каждый вид и сорт материалов открывают **карточки аналитического учета**. В них на основании первичных документов записывают операции по поступлению и расходу материалов. По окончании месяца по итоговым данным этих карточек составляют **количественно-суммовые оборотные ведомости материалов** по каждому складу и подразделению. На основании указанных ведомостей составляют **сводную оборотную ведомость**. Данные из сводных оборотных ведомостей сравнивают с данными синтетического бухгалтерского учета.

**2 вариант**. Все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные записывают в оборотные ведомости, составляемые в натуральном и стоимостном выражении по каждому складу отдельно в разрезе синтетических счетов и субсчетов.

**2 метод**. Сальдовый метод более прогрессивный. Вся информация о движении материалов отражается складским работником в карточках складского учета. В установленные сроки работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных складским работником записей. В конце месяца заведующий складом на основании карточек составляет сальдовую ведомость (без оборотов прихода и расхода). На основании сальдовых ведомостей составляется сводная сальдовая ведомость.

Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Для обобщения и группировки информации о движении материалов используют ведомости движения материалов, составляемые по каждому складу отдельно по приходу и расходу материалов. По окончании месяца подсчитываются обороты.

Итоговые данные ведомостей движения материалов ежемесячно переносят в сводную ведомость движения материалов.

Для учета материально-производственных запасов применяются следующие синтетические счета: 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При поступлении материалов дебетуют счет 10 «Материалы» и кредитуют счета:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков.

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным организациям.

71 «Расчеты с подотчетными лицами» - на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм.

20 «Основное производство» - на стоимость возвратных отходов.

91 «Прочие доходы и расходы» - на стоимость материалов, полученных от разборки списанных основных средств.

98 «Доходы будущих периодов» - на стоимость материалов, полученных по договору дарения и безвозмездно.

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита счета 10 Материалы» и др. материальных счетов в дебет счетов:

20 «Основное производство» - на стоимость материалов, отпущенных в производство.

23 «Вспомогательные производства» - на стоимость материалов, отпущенных вспомогательным производствам.

25 «Общепроизводственные расходы» - на стоимость материалов, отпущенных на общепроизводственные нужды.

26 «Общехозяйственные расходы» - на стоимость материалов, отпущенных на общехозяйственные нужды.

При списании материалов они списываются с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В зависимости от конкретных причин списания со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» списанные материалы относят на счета учета затрат на производство и издержек обращения, расчетов по возмещению материального ущерба (счет 73) или финансовых результатов (счет 91).

**2.4 Учет финансовых вложений**

К финансовым вложениям относятся:

1) инвестиции предприятия в уставные капиталы других организаций;

2)  государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других предприятий (облигации, векселя);

3) предоставленные другим предприятиям займы на территории РФ и за ее пределами;

4) депозитные вклады;

5) дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;

6) вклады организации-товарища по договору простого товарищества.

Учет регулируется ПБУ 19/02 от 27.12.2002 г. «Учет финансовых вложений».

Для  принятия  к  бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых  вложений  необходимо  единовременное выполнение следующих условий:

§  наличие    надлежаще    оформленных    документов,    подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и  на  получение денежных средств или других активов;

§  переход к организации финансовых  рисков,  связанных  с  финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

§  способность приносить организации  экономические  выгоды  в будущем в форме процентов, дивидендов, либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи финансового вложения его покупной стоимостью,  в  результате  его  обмена,  использования   при   погашении обязательств, увеличения текущей рыночной стоимости).

Финансовые вложения подразделяются на **долгосрочные** (на срок более одного года) и **краткосрочные** (на срок менее одного года). Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических затрат для инвестора).

Для синтетического учета используется активный счет **58 «Финансовые вложения».** Могут быть открыты субсчета: 58-1 «Паи и акции», 58-2 «Долговые ценные бумаги», 58-3 «Предоставленные займы», 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Аналитический учет  финансовых  вложений ведется таким образом, чтобы обеспечить информацию  по  единицам    учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены  эти  вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является предприятие, организациям-заемщикам и т.п.).

По принятым к бухгалтерскому учету **ценным бумагам** других  организаций  в  аналитическом  учете   должна быть сформирована как минимум следующая информация:

-          наименование   эмитента и название ценной бумаги, номер,  серия  и  т.д.,

-          номинальная   цена, цена покупки,  расходы,  связанные  с  их приобретением,

-          общее количество,

-          дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Для целей последующей оценки финансовые вложения  подразделяются на две группы:

1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их  оценки  на  предыдущую   отчетную   дату.   Указанную   корректировку можно производить ежемесячно или ежеквартально. Разница  между  оценкой  финансовых  вложений  по  текущей  рыночной стоимости на отчетную  дату  и  предыдущей  оценкой  финансовых  вложений относится на финансовые результаты (в  составе операционных доходов или расходов).

2) финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в  учете  и  в  отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не  определяется  текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между  первоначальной стоимостью  и  номинальной  стоимостью  в  течение  срока  их   обращения равномерно по мере причитающегося  по  ним  в  соответствии  с  условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты.

К фактическим затратам на приобретение **ценных бумаг** относятся:

-          суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

-          суммы, уплачиваемые  специализированным организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

-          вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги (кредитные организации, брокеры) и иные расходы.

В учете на сумму произведенных затрат делаются следующие записи:

Д 58 К 60, 76 – на сумму задолженности по оплате фактических затрат по приобретению ценных бумаг;

Д 60, 76 К 51, 50, 52 – при оплате стоимости ценных бумаг денежными средствами;

Д 60, 76 К 62 – при оплате приобретаемых ценных бумаг готовой продукцией или товарами, материалами;

Д 76 К 50, 51 – при оплате за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг, вознаграждения посредническим организациям и т.п.

Ценные бумаги могут быть получены:

o в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах: Д 58 К 75;

o могут поступить безвозмездно: Д 58 К 91.

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг отражаются записью:

 Д 91 К 58  (кроме организаций, которые отражают эти операции на счете 90).

По своей форме ***вклады*** разделяются на вклады денежными средствами и вклады имуществом, передаваемым участником (учредителем) в счет погашения своих обязательств по вкладу. При осуществлении операций по вкладам в уставный (складочный) капитал других организаций в учете инвестора производятся следующие записи:

Д 58 субсчет «Паи и акции» К 50, 51, 52 – при передаче в уставный (складочный) капитал организации денежных средств в сумме согласно учредительным документам;

Д 58-1 К 01, 04, 10, 20, 23, 41, 43 – при передаче в счет вклада в уставный (складочный) капитал имущества организации.

При этом разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58, и стоимостью переданного имущества отражается по кредиту 91 (как операционный доход) или дебету 91 (как операционный расход);

Д 76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» К 91  -отражаются суммы доходов от участия в уставном капитале организации.

Фактическое получение причитающихся ***доходов*** отражается:

Д 50, 51, 52   К 76;

Д 50, 51,52, 01,04,10, 41    К 58 – отражены операции возврата участнику (учредителю) его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава ее участников (учредителей) в виде денежных средств, основных средств, нематериальных активов, производственных запасов, товаров.

Предоставление **займов** другим организациям отражается проводкой:

Д 58-3 К 50, 51.

При возврате займов: Д 50, 51 К 58-3.

***Проценты по займу*** зачисляются в доход организации-займодавца и отражаются в составе операционных доходов по счету 91 .

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в  качестве финансовых  вложений,  по  которому  не  определяется  текущая   рыночная стоимость, его стоимость  определяется  исходя  из  оценки,  определяемой одним из следующих способов:

·   по первоначальной  стоимости  каждой  единицы  бухгалтерского  учета финансовых вложений;

·   по средней первоначальной стоимости;

·   по  первоначальной  стоимости   первых   по   времени   приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

**2.5 Учет собственного капитала**

Каждое предприятие обладает имуществом. Имущество предприятия (организации) состоит из ***активного капитала.*** Он представлен в виде материальных (осязаемых) и нематериальных (неосязаемых) средств. Источником образования имущества выступает капитал – собственный и заемный. Эти капиталы являются ***пассивным капиталом*** предприятия (организации).

Собственный капитал – это ресурсы организации.

Собственный капитал состоит из уставного капитала. Добавочного капитала, резервного капитала, фондов специального назначения и нераспределенной прибыли.

Вид и размер собственного капитала указывается в учредительных документах хозяйствующего субъекта. Они регулируются ГК РФ и зависят от типа юридического лица. В настоящее время для характеристики той части собственного капитала, размер которой указывается в учредительных документах, используют понятия «уставный капитал», «складочный капитал», «уставный фонд», «паевой фонд».

***Уставный капитал*** – это совокупность вкладов в денежном выражении (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определённых учредительными документами.

***Складочный капитал*** – это совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

***Уставный фонд*** – совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств. Данное понятие используется для государственных и муниципальных унитарных организаций. Эти организации вместо уставного и складочного капитала в установленном порядке формируют уставный фонд.

Паевой фонд – это совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также стоимость имущества, приобретенного и созданного в процессе деятельности.

Учет уставного и складочного капитала, уставного и паевого фондов осуществляется на счете 80 «Уставный капитал». Счет предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации. Счет 80 – пассивный, балансовый, фондовый. Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированного в учредительных документах организации. Счет 80 «Уставный капитал» имеет субсчета:

1 – «Объявленный капитал»

2 – «Подписной (размещенный) капитал»

3 – «Оплаченный капитал».

После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | дебет | кредит | Содержание хозяйственной операции |
| 1 | 08 | 75 | Отражено поступление основных средств в качестве вкладов учредителей в уставный капитал организации |
| 2 | 08 | 75 | Отражено поступление от учредителей нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал организации |
| 3 | 10 | 75 | Приняты на учет материалы, поступившие от учредителей в качестве их вкладов уставный капитал предприятия |
| 4 | 41 | 75 | Приняты на учет товары, поступившие от учредителей в качестве их вкладов уставный капитал предприятия |
| 5 | 50 | 75 | Оприходованы наличные денежные средства, внесенные учредителями в качестве их вкладов уставный капитал предприятия |
| 6 | 51 | 75 | Зачислены на расчетный счет вклады учредителей в уставный капитал предприятия |
| 7 | 52 | 75 | Поступили на валютный счет денежные средства, являющиеся вкладами учредителей в уставный капитал предприятия |
| 8 | 55 | 75 | Поступили на специальные банковские счета денежные средства, поступившие в качестве вкладов учредителей в уставный капитал |
| 9 | 58 | 75 | Поступили ценные бумаги в качестве вкладов учредителей в уставный капитал предприятия |

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу ЦБ РФ, действующему на момент взноса указанных ценностей.

Оценка валюты и валютных ценностей, а так же другого имущества, вносимых в счет вкладов в уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах. Возникающую при этом разницу списывают на счет 83 «Добавочный капитал».

Увеличение УК АО допускается после его полной оплаты. Источники увеличения УК:

- средства акционеров;

- добавочный капитал;

- нераспределенная прибыль.

Увеличение или уменьшение уставного капитала организации может быть осуществлено только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в устав организации и другие учредительные документы.

**Увеличение уставного капитала путем размещения дополнительных акций.**

При принятии решения об увеличении УК АО путем размещения дополнительных акций советом директоров за него должны подать голоса все его члены.

Размещение дополнительных акций может осуществляться путем подписки и конвертации. При увеличении УК за счет средств общества (за счет его имущества) размещение дополнительных акций осуществляется посредством распределения их среди акционеров.

Порядок размещения акций зависит от вида АО:

- ОАО предоставлено право размещения акций, как по открытой, так и по закрытой подписке;

- ЗАО проводят размещение акций только посредством закрытой подписки.

Дополнительные акции могут размещаться обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного уставом общества. Решением об увеличении УК общества путем выпуска дополнительных акций должны быть определены:

- количество размещенных дополнительных обыкновенных и привилегированных акций каждого типа в пределах количества объявленных акций этой категории (типа);

- способ размещения;

- цена размещения дополнительных акций, размещаемых посредством подписки, или порядок ее определения;

- форма оплаты дополнительных акций, размещаемых посредством подписки.

Порядок проведения эмиссии акций, размещаемых путем подписки, установлен Стандартами эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг, утвержденными приказом ФСФР от 16.03.05 №05-4/пз-н.

После должен быть утвержден отчет об итогах размещения дополнительных акций. И только после этого может быть принято решение об увеличении УК АО на сумму размещенных акций и внесены изменения в устав общества.

Дополнительные акции, размещаемые путем подписки, должны быть полностью оплачены

При увеличении УК за счет средств акционеров (участников) оплата стоимости размещенных акций может осуществляться денежными средствами, ценными бумагами, др. имуществом или правами, имеющими денежную оценку. Оплата должна быть произведена в течение срока, указанного в решении о размещении дополнительных акций, но не позднее 1-го года с момента их приобретения.

Дополнительные акции, размещаемые путем подписки, оплачиваются по цене, определенной советом директоров, исходя из их рыночной стоимости (но не ниже нормативной). Исключение возможно только в двух случаях:

- при размещении дополнительных обыкновенных акций акционеры, уже владеющие обыкновенными акциями, могут приобрести их на преимущественных правах по цене ниже рыночной. В этом случае цена размещения акций может быть ниже рыночной стоимости не более чем на 10 %;

- при размещении дополнительных акций с участием посредника: при этом цена размещения акций может быть выше их рыночной стоимости, в том числе на размер посреднического вознаграждения, установленного в процентном отношении (не более 10%) к цене размещения акций.

В бухгалтерском учете операции по увеличению УК при размещении дополнительных акций за счет средств акционеров отражаются записями:

**50,51,52 – 75** – *оприходованы денежные средства, внесенные в счет увеличения УК.*

**58 – 75** – *приняты к учету ценные бумаги сторонних организаций, внесенные в счет увеличения УК.*

**08 – 74** – *приняты к учету объекты основных средств, нематериальных активов, внесенные в счет оплаты дополнительных акций.*

После регистрации изменений в учредительных документах общества производится запись:

**75 – 80** – *отражено увеличение уставного капитала за счет дополнительного размещения акций.*

После внесения изменений в устав и их регистрации акционеры могут вносить денежные средства, имущество, что найдет отражение в записях:

**80 субсчет «Объявленный капитал» - 80 субсчет «Размещенный капитал»** - *отражена сумма увеличения размещенного капитала.*

**80 субсчет «Размещенный капитал» - 80 субсчет «Оплаченный капитал»** - *отражена стоимость оплаченных акций, дополнительно размещенных по подписке.*

С 01.01.05 при государственной регистрации выпуска эмиссионных ценных бумаг уплачивается государственная пошлина (подп. 44 п. 1 ст. 333.33 НК РФ). Так, за государственную регистрацию выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, размещаемых путем подписки, с АО взимается 0,2% от номинальной суммы выпуска (дополнительного выпуска), но не более 100 00 руб. пошлина в федеральный бюджет при представлении документов на регистрацию эмиссии.

Для целей бухгалтерского учета расходы в виде государственной пошлины, уплаченных в связи с увеличением УК организации по решению общего собрания акционеров, могут учитываться в составе внереализационных расходов:

**91 – 68 субсчет «Госпошлина»**

Объекта для налогообложения НДС в этом случае е возникает.

При увеличении УК за счет имущества общества дополнительные акции распределяются среди всех акционеров. При этом каждый акционер получает акции той же категории (типа), что и ему принадлежащие. Увеличение УК общества за счет его имущества общества путем размещения дополнительных акций, в результате которого образуются дробные акции, не допускается.

АО должны соблюдать требование, установленное Федеральным законом № 208-ФЗ и Стандартами эмиссии ценных бумаг в части суммы, на которую увеличивается УК АО за счет его имущества (собственных средств). Сумма, на которую увеличивается УК общества, не должна превышать разницу между стоимостью его чистых активов и суммой УК и резервного фонда. Эти показатели рассчитываются по данным бухгалтерской отчетности эмитента за последний квартал.

Размещение дополнительных акций АО путем распределения их среди акционеров этого АО может осуществляться, за ***счет нераспределенной прибыли*** АО прошлых лет.

**Увеличение уставного капитала путем увеличения номинальной стоимости акций**.

Такое решение принимается общим собранием акционеров. увеличение УК в этом случае осуществляется только за счет имущества общества. Одним из источников является добавочный капитал. В бухгалтерском учете увеличение УК за счет добавочного капитала отражается на дату государственной регистрации изменений в уставе общества. При этом делается запись:

Д-т: 83 «Добавочный капитал»

К-т: 80 «Уставный капитал»

Избрав этот способ увеличения УК, организация производит эмиссию новых акций с большей номинальной стоимостью, размещение которых производится путем конвертации прежних акций.

Для государственной регистрации выпуска акций путем конвертации в акции такого же типа с большей номинальной стоимостью, в регистрационный орган так же предоставляется документ, содержащий расчет стоимости чистых активов эмитента и размера его резервного фонда.

В целях налогообложения прибыли стоимость акций, выпущенных и распределенных между акционерами по решению общего собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций без изменения доли участия каждого акционера в этом АО, в доход организации не включается.

Доходы акционеров-физических лиц полученные в виде акций, распределенных пропорционально их доле и видам акций согласно п.19 ст. 217 НК РФ НДФЛ не облагаются. Эта льгота реализуется только тогда, когда увеличение УК общества происходит в результате переоценки ОС. В остальных случаях номинальная стоимость дополнительно полученных акций или увеличение их номинальной стоимости является доходом и облагается НДФЛ.

**Увеличение уставного капитала за счет конвертации облигаций в акции.**

Размещение облигаций, конвертируемых в акции, должно осуществляться по решению общего собрания акционеров или по решению совета директоров.

Дополнительные эмиссионные ценные бумаги общества, размещаемые путем подписки, размещаются при условии их полной оплаты, которая может осуществляться только деньгами.

При осуществлении конвертации выпущенных облигаций в акции бухгалтерский учет ведется аналогично выпуска дополнительной эмиссии акций.

Для целей налогообложения эмиссионный доход в виде превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью не учитывается.

Уставный капитал общества может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций.

Решение об уменьшении УК общества принимается общим собранием акционеров. Не позднее чем в течение 30 дней общество должно в письменной форме уведомить о принятии такого решения своих кредиторов.

Собрание акционеров может принять решение об уменьшении УК путем уменьшения номинальной стоимости акций. В этом случае производится эмиссия новых акций, которые размещаются путем конвертации (обмена) на находящиеся в обращении акции большей номинальной стоимости.

Конвертация акций общества осуществляется в один день. Указанный день не должен наступить позднее 1-го числа месяца с даты государственной регистрации выпуска акций.

Порядок налогообложения операций по уменьшению УК зависит от того, произошел возврат средств акционерам или нет. Если сумма, на которую уменьшен УК, возвращается акционерам, то общество доход не получает, следовательно, с выплаченной суммы налог не уплачивается. Если же она не возвращается, то сумма уменьшения подлежит налогообложению.

Отражение в учете уменьшения стоимости акций происходит на счете 75 «Расчеты с учредителями» субсчете «Расчеты в счет вклада в уставный капитал», так как при этом возникает задолженность перед учредителями и возникает необходимость ее погашения.

При превышении фактических затрат по выкупу акций над их номинальной стоимостью возникшая разница отражается в бухгалтерском учете в составе прочих расходов. Согласно п. 4, 7 ПБУ 18/02 эта разница признается постоянной, приводящей к образованию постоянного обязательства (суммы налога, увеличивающей налоговые платежи по налогу на прибыль в отчетном периоде).

При выкупе акций у акционеров может возникнуть ситуация, когда цена выкупа акций может быть ниже номинальной стоимости размещенных акций. Возникшая разница также признается постоянной.

**Уменьшение уставного капитала** может быть осуществлено **при реорганизации** АО. Уменьшение УК реорганизуемого общества может осуществляться при его реорганизации в форме выделения. Возможны следующие варианты решения вопроса об акциях выделяемого общества: конвертация акций реорганизуемого общества в акции создаваемого общества, приобретение акций создаваемого общества самим реорганизуемым обществом.

**Уменьшение уставного капитала** может быть осуществлено в соответствии с требованием законодательства. В соответствии с законодательством, уставный капитал следует уменьшать в следующих случаях:

- в течение года после поступления в распоряжение общества акций вследствие их неполной оплаты при размещении в установленные сроки такие акции не реализованы;

- по окончании 2-го и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» должен обеспечивать информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Резервный капитал создают в обязательном порядке АО и совместные организации в соответствии с действующим законодательством. По своему усмотрению его могут создавать и другие организации.

Средства резервного капитала АО предназначены для покрытия его убытков, а так же для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован на иные цели.

Размер резервного капитала определяется уставом организации. В АО он не может быть меньше 15%, а на совместных предприятиях – 25% от УК.

Отчисления в резервный капитал АО и СП в пределах указанных ограничений производится за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли. При этом сумма отчислений в резервный капитал не должна превышать 50% налогооблагаемой прибыли организации.

Резервный капитал других организаций создается за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют счет 82 «Резервный капитал». Счет пассивный, балансовый, фондовый. Отчисления в резервный капитал отражаются по кредиту счета 82«Резервный капитал» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование резервного капитала отражается по дебету счета 82«Резервный капитал» и кредиту счетов – потребителей резервного капитала. Использование резервного капитала отражается записями:

*Дебет* – 82 «Резервный капитал»

*Кредит* – 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

*На суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год*.

*Дебет* – 82 «Резервный капитал»

*Кредит* – 66 «Расчеты по краткосрочный кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

*На погашение облигаций АО.*

Организации, создающие резервный капитал по своему усмотрению, могут использовать его на различные цели, в том числе на:

* 1. Покрытие убытков от хозяйственной деятельности (82 – 84).
  2. Выплату доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли (82 – 70 и 75).
  3. Увеличение уставного капитала (82 – 80).
  4. Покрытие различных непредвиденных расходов (кредитуют счета расходов).

При журнально-ордерной форме учета синтетический и аналитический учет резервного капитала осуществляют в журнале-ордере №12. В данном учетном регистре на основании данных из других учетных регистров и документов первичного учета отражают операции по образованию, пополнению и использованию резервного капитала. На оборотной стороне журнала-ордера приведены аналитические данные по направлениям использования капитала и о его остатках на начало и конец месяца. Эти данные используют при составлении отчета о движении капитала.

Добавочный капитал занимает важное место в структуре капитала. Однако нередки ошибки при отражении добавочного капитала, как в бухгалтерской отчетности, так и в учете.

Добавочный капитал формируется в соответствии со следующими нормативными документами:

- ПБУ 9/99 «Доходы организации»

- ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»

- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Структура добавочного капитала включает следующие элементы:

- эмиссионный доход;

- курсовые разницы при погашении задолженности по взносам в уставный капитал, выраженный в иностранной валюте;

- прирост стоимости имущества по переоценке.

Добавочный капитал не является доходом организации и, следовательно, финансовым результатом.

Добавочный капитал учитывается на счете 83 «Добавочный капитал». Счет пассивный, балансовый, фондовый. К этому счету могут быть открыты следующие субщета:

1 – «Прирост стоимости имущества по переоценке»

2 – «Эмиссионный доход»

3 – «Курсовые разницы».

При переоценке имущества его стоимость может увеличиваться или уменьшаться. Увеличение стоимости основных средств при переоценке внеоборотных активов отражается следующей записью:

*Дебет* – 01 «Основные средства»

*Кредит* – 83 «Добавочный капитал».

Уменьшение стоимости основных средств при переоценке, осуществляемой за счет добавочного капитала, отражается записью:

Дебет – 83 «Добавочный капитал»

Кредит – 01 «Основные средства».

Полученный организацией эмиссионный доход отражается по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

Средства добавочного капитала могут быть направлены на:

- увеличение уставного капитала (83 – 80)

- погашение снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам переоценки (83 – 01)

- распределение между учредителями организации (83 – 75).

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Использование добавочного капитала может иметь место в следующих случаях:

- переоценки основных средств, если ранее имела место дооценка этих объектов и ее результаты отражены на счете добавочного капитала;

- выбытия основного средства, если результат дооценки отражен на счете добавочного капитала;

- размещения дополнительных акций акционерного общества путем распределения их среди акционеров этого акционерного общества;

- размещения акций при реорганизации в форме слияния, разделения, выделения или преобразования;

- выплаты доли участнику общества с ограниченной ответственностью при его выходе из состава участников при превышении действительной стоимости доли над ее номинальной стоимостью.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие периоды:

*Дебет – 83 «Добавочный капитал»*

*Кредит – 01 «Основные средства»*

При выбытии объекта основных средств сумма дооценки переносится с добавочного капитала организации на нераспределенную прибыль. Иными словами, только при выбытии ранее дооцененного основного средства сумма дооценки может быть признана прибылью.

Если объект основных средств, рассматриваемый в предыдущем примере, был бы продан в течение 2005 года, то в соответствии с требованиями ПБУ 6/01 сумма дооценки была бы списана со счета 83 «Добавочный капитал»

Возможность использования добавочного капитала предусмотрена Стандартами эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг. Стандартами определена возможность принятия решения общим собранием акционеров о направлении добавочного капитала на формирование уставного капитала в двух случаях:

1) Размещения дополнительных акций акционерного общества путем распределения их среди акционеров этого акционерного общества.

Это отражается записью:

*Дебет – 83 «Добавочный капитал»*

*Кредит* – *80 «Уставный капитал».*

2) Размещения акций при реорганизации в форме слияния, разделения, выделения или преобразования.

На увеличение уставного капитала может быть направлена вся сумма добавочного капитала независимо от источников его формирования: дооценки основных средств, эмиссионного дохода, курсовых разниц.

Однако если сумма добавочного капитала превышает величину прироста уставного капитала, целесообразно уточнить, на какую составную часть добавочного капитала увеличивается уставный капитал.

Федеральным законом от 08.02.98 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» предусмотрено, что общество обязано выплатить участнику, подавшему заявление о выходе из него, действительную стоимость его доли или выдать ему в натуре имущество такой же стоимости в течение 6 месяцев с момента окончании финансового года, в течение которого подано заявление о выходе из общества, если меньший срок не предусмотрен уставом общества.

Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли. Определяется она на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дню обращения участника общества с требованием выплаты доли.

Действительная стоимость доли участника общества выплачивается за счет разницы между стоимостью чистых активов и размером уставного капитала. То есть источником покрытия расходов на выплату доли является собственный капитал предприятия, в частности нераспределенная прибыль, добавочный капитал, резервный капитал.

При выплате доли участнику, подавшему заявление о выходе, в первую очередь направляется нераспределенная прибыль, при ее недостаточности – добавочный капитал, если он был сформирован ранее.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка используется активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» из дебета счета 99 «Прибыли и убытки».

Прибыль распределяется на основании общего собрания акционеров в акционерном обществе или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

На суммы начисленных доходов учредителям дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 75 «Расчеты с учредителями».

Отчисления в резервный капитал отражают записью:

Дебет – 84 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)»

Кредит – 82 «Резервный капитал».

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражается по дебету и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)».

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Убытки отчетного года списывают с кредита счета 84 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)» в дебет счетов: 82 «Резервный капитал», 75 «Расчеты с учредителями», 80 «Уставный капитал». Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)» должен обеспечивать информацией по направлениям использования средств.

К целевому финансированию относятся средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и др.

Источники целевого финансирования: ассигнования из бюджета (государственного, регионального, местного), взносы родителей, средства фондов специального назначения и др.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Использование этих средств не по назначению запрещается.

Для учета целевого финансирования предназначен пассивный счет 86 «Целевое финансирование».

Поступление средств отражают по кредиту данного счета, а расходование – по дебету.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Основная часть целевого финансирования – государственная помощь.

Государственная помощь – это увеличение экономической выгоды организации в результате поступления от государства денежных средств или иного имущества.

Виды государственной помощи: субвенции, субсидии, бюджетные кредиты.

***Субвенции*** – бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе.

***Субсидия*** – бюджетные средства, предоставляемые юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

***Бюджетный кредит*** – бюджетные средства, предоставляемые юридическому лицу на возмездной и возвратной основе.

Положения ПБУ 13/2000 используются для отражения в учете полученных бюджетных средств:

- на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов;

- на покрытие текущих расходов организации, подлежащих компенсации на систематической основе (приобретение материально-производственных запасов, оплата труда работником и т.д.);

- в качестве компенсации за уже понесенные организацией расходы, включая убытки, в частности в ЖКХ, агропромышленном комплексе и др.;

- на оказание немедленной финансовой поддержки организации в виде чрезвычайной помощи без связи с осуществлением расходов в будущем;

- на компенсацию тарифов на электрическую энергию;

- на суммы льгот, предоставляемых отдельным категориям населения по оплате услуг жилищно-коммунального хозяйства, услуг связи, по проезду в городском транспорте и метрополитене, на оплату медицинских услуг;

- на осуществление программы по ремонту и техническому обслуживанию объектов социальной сферы, благоустройству, озеленению, освещению городов и поселков, благоустройству и содержанию дорог, на реконструкцию оборонной отрасли, на научно-исследовательские работы.

Как уже говорилось, учет бюджетных средств, направленных в виде государственной помощи на финансирование расходов, осуществляется в соответствии с правилами, установленными ПБУ 13/2000.

Согласно п.5 ПБУ 13/2000 организация принимает бюджетные средства, включая ресурсы, отличные от денежных средств, к бухгалтерскому учету при наличии следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены. Подтверждением могут быть: целевая программа организации, постановления, договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и др.;

- имеется уверенность, что указанные средства будут получены. Подтверждением могут быть: утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акт о приеме-передаче основных средств и пр.

Государственная помощь может приниматься к учету двумя способами:

1. По мере фактического поступления бюджетных средств

Дебет – 51 «Расчетные счета», 55 «специальные счета в банках»

Кредит – 86 «Целевое финансирование»

2. Как возникновение задолженности

Дебет – 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит – 86 «Целевое финансирование»

Как уже говорилось, бюджетные средства могут направляться на финансирование капитальных расходов и финансирование текущих расходов.

***Капитальные затраты***.

При вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов в соответствии с п. 8 и 9 ПБУ 13/2000. Средства целевого финансирования, учтенные в составе доходов будущих периодов, признаются внереализационными доходами в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации.

***Текущие затраты.***

При направлении бюджетных средств на финансирование текущих расходов списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования производятся в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены. При этом, целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера с последующим отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материально-производственных запасов в производство продукции, на выполнение работ (п. 8 и 9 ПБУ 13/2000).

Учет бюджетных средств, полученных на возмещение разницы в тарифах и предоставленных льгот в связи с применением государственных регулируемых цен.

При отражении в бухгалтерском учете полученных средств целевого финансирования на компенсацию тарифов в части предоставленных льгот отдельным категориям населения организациям следует руководствоваться ПБУ 9/99.

Предоставленные на эти цели субсидии формируют доходы от обычных видов деятельности.

В этом случае величина дохода от основной деятельности (кредит счета 90) подлежит признанию в бухгалтерском учете в размере суммы тарифа за продукцию (работы, услуги), покрываемого за счет:

- платы граждан за продукцию (работы, услуги) по дебету счетов 50 и 51.

- суммы возмещения из бюджета, отражаемой по дебету счета 86 «Целевое финансирование».

***Бюджетный кредит.***

Согласно п. 16 ПБУ 13/2000 бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

В учете предприятия получение бюджетного кредита отражается проводкой:

*Дебет – 51 «Расчетные счета»*

*Кредит – 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).*

**2.6 Учет текущих и долгосрочных расчетов**

При отгрузке продукции покупателям возникает дебиторская задолженность. Она отражается по цене продажи продукции на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги организация предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит бухгалтерскую запись:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90 «Продажи»

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности она списывается с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в дебет счетов денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, то есть основных средств и нематериальных активов, а так же другого имущества его стоимость по цене продажи списывают в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей отражают записью:

Дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

На счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную продукцию, а также возникающие суммовые и курсовые разницы.

Положительные суммовые разницы, возникающие по обычным видам деятельности, отражают по дебету счета 62 и кредиту счета 90. Отрицательные суммовые разницы оформляют по этим счетам сторнировочной записью.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91, а отрицательные – по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Невостребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» или счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей - по каждому покупателю и заказчику.

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера, для учета расчетов с заказчиками может использоваться счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». Аналитический учет по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» ведется по видам работ.

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и другие ТМЦ, а также оказывающие различные виды услуг и выполняющие различные работы.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими ТМЦ, выполнения работ или оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее получению.

На предъявленные к оплате счета поставщиков кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10,11,15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостач, несоответствия цен, обусловленных договорами и арифметических ошибок счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты про претензиям».

Сумма НДС, включенная поставщиками и подрядчиками в счета на оплату, отражается по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Погашение задолженности перед поставщиками отражают записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета» и др. денежные счета

Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 с кредита счетов по учету денежных средств (50, 51, 52, 55).

Суммовые разницы по приобретенному имуществу после его приходования учитывают на счетах 60 и 91 в качестве операционных доходов или расходов.

Прекращение обязательств при зачете взаимных требований отражают по дебету счета 60 и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Прощение долга по существу является одним из видов дарения. Прощенная сума долга является внереализационным доходом и отражается записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет расчетов с поставщиками при расчетах и порядке плановых платежей ведут в ведомости №5, данные которой в конце месяца включают общим итогом по корреспондирующим счетам в журнал-ордер № 6. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 обособленно.

Все виды расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов и т.п. учитывают на счете 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 «Расчеты с учредителями» могут быть открыты субсчета:

1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал делают запись:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»

Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов и кредиту счета 75/1.

Если акции акционерного общества реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью учитывается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

На счете 75 «Расчеты с учредителями» субсчете 2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия.

Начисление доходов от участия в организации отражают по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчета 2 «Расчеты по выплате доходов» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль».

Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль».

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживается налог на доход. Начисление суммы налога отражают записью:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Выплаченные участникам организации суммы доходов списываются с кредита счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счетов 70 или 75.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

**Учет кредитов**.

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают:

***Краткосрочный кредит*** – выдается на нужды текущей деятельности организации и представляется, как правили, на срок до одного года.

***Долгосрочный кредит*** – используется на цели производственного и социального развития и выдается на срок свыше одного года.

Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов, других документов, подтверждающих обеспеченность т реальность возврата кредита.

Для учета операций по получению и погашению кредитов и займов используют сче6та 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные кредиты и займы отражают по кредиту счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение – по дебету счетов 66 и 67 в корреспонденции со счетами по учету денежных средств.

Начисленные % по полученным кредитам являются для заемщика операционными расходами и отражаются по дебету счета 91 и кредиту счетов 66 и 67.

Начисленные % по кредитам, полученные под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отражаются по дебету счетов 07 и 08.

Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредитов (оплата нотариуса, исследование рынка и т.д.) осуществляют по дебиту счета 91 с кредита счетов учета денежных средств или расчетов.

Курсовые разницы по основной сумме долга по кредитам и начисленным процентам, возникающие из-за несовпадения времени получения и погашения кредита и начисления и перечисления процентных сумм, отражают на счетах 91,66,67. При этом положительные курсовые разницы отражаются по дебету счетов 66и 67 и кредиту счета 91, а отрицательные – по дебету счета 91 и кредиту счетов 66 и 67.

**Учет займов**.

Организации могут получать краткосрочные и долгосрочные займы путем выпуска и продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций предприятия, а также под векселя и другие обязательства.

Учет займов осуществляется на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организации, а так же по другим обязательствам отражают по дебету денежных средств или счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов 66 и 67.

Если ценные бумаги проданы организацией по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разница отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем равномерно на протяжении всего срока займа списывают с дебета счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже номинальной стоимости, то разница доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций. При этом делается запись:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Причитающиеся проценты по полученным займам отражают по кредиту счета 66 или 67 и дебету счетов учета источников выплат таким же образом, как и по кредитам банков.

Расходы, связанные с выпуском и распределением ценных бумаг, учитывают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных, денежных и материальных счетов.

При погашении и возврате ценных бумаг они списываются в дебет счета 66 и 67 с кредита денежных счетов.

Полученные заимодавцем проценты являются его операционными доходами и подлежат обложению налогом на прибыль и НДС. Начисленный НДС по процентам отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

***Подотчетная сумма*** – это денежные авансы, выданные работникам из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам.

Подотчетные суммы учитываются на активом синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Выдача денежных средств под отчет оформляется записью: 71 – 50.

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм списывают с кредита счета 71 в дебет счетов 10, 26 и др.

Возврат в кассу неиспользованных сумм оформляется записью: 50 – 71.

Аналитический учет по этому счету ведут по каждой авансовой выдаче.

Не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 суммы авансов списываются в дебет счета 70 или 73.

**Учет расчетов по НДС**. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» имеет субсчета:

1 «НДС при приобретении основных средств»

2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам отражаются суммы налога по приобретенным материальным ресурсам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При продаже продукции или другого имущества исчисленная сумма налога отражается по дебету счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68, субсчета «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (при продаже «по оплате»). При использовании счета 76 сумма НДС как задолженность перед бюджетом будет начислена после оплаты продукции покупателем:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС отражают по дебету счета 68 и кредиту счетов денежных средств.

**Учет акцизов** осуществляется в основном аналогично учету НДС с использованием счетов 19 и 68.

**Учет налога на прибыль**. При начислении налога дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Перечисленные суммы налога оформляют записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета»

**Учет налога на имущество**. Учет расчетов организаций с бюджетом по налогу на имущество организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на отдельном субсчете. Начисленная сума налога отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Перечисленные суммы налога отражаются записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета»

**2.7 Учет финансовых результатов**

Формирование балансовой прибыли (убытков) есть конечный результат деятельности организации за отчетный период.

Доходом признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, следствием которых является увеличение капитала, отличного от вклада собственников.

Состав доходов организации в отчетном периоде может формироваться из следующего:

- выручка от реализации продукции (работ, услуг);

- процентов по векселям, займам и др.;

- дивидендов от вложения капитала в акции;

- арендной платы за предоставленное в аренду имущество;

- выручки от внереализационных операций путем продажи основных средств, нематериальных активов и других видов имущества;

- результатов переоценки отдельных видов имущества;

- других источников.

Наибольший удельный вес занимает выручка от реализации продукции (работ, услуг). В учете это признается доходом от обычных видов деятельности.

Выручка учитывается в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и/или размеру дебиторской задолженности .

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в связи с выбытием активов или возникновением обязательств, следствием чего является уменьшение капитала (кроме изъятий, осуществляемых собственником). К расходам относятся:

- затраты на производство реализованной продукции;

- затраты на оплату труда аппарата управления;

- амортизационные отчисления;

- некомпенсируемые потери от стихийных бедствий;

- отрицательные курсовые разницы;

- другие расходы.

Текущие расходы предприятия делятся на:

- расходы по обычным видам деятельности;

- операционные расходы;

- внереализационные расходы.

Конечный финансовый результат организации, учитываемый на счете 99 «Прибыли и убытки», складывается из:

- финансового результата от обычных видов деятельности;

- операционных доходов и расходов;

- внереализационных доходов и расходов;

- чрезвычайных доходов и расходов.

Полученный организацией за отчетный период финансовый результат как конечный результат финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта означает балансовую прибыль или убыток и отражает уровень мастерства менеджеров.

Информация о формировании конечного финансового результата в отчетном году формируется на актино-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». По другим видам деятельности, не признаваемым уставными, финансовый результат предварительно исчисляется в виде сольдо прочих доходов и расходов по счету 91 «Прочие доходы и расходы» и с последующим отнесением на счет 99 «Прибыли и убытки». В течение отчетного года по дебету счета 99 отражаются начисленные платежи по налогу на прибыль, платежи по перерасчетам по данному налогу и различные налоговые санкции.

Таким образом, по дебету этого счета в течении отчетного периода накапливаются убытки, а по кредиту – прибыли. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборота по данному счету исчисляется конечный финансовый результат.

При наличии чистой прибыли в учете делается запись:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль».

Полученный убыток отражается в учете обратной записью.

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» должен быть построен таким образом, чтобы на его основании можно было получать информацию позволяющую составить отчет о прибылях и убытках. В связи с этим, в рабочем плане счетов организации целесообразно вести счет 99 «Прибыли и убытки» по следующим субсчетам:

99-1 «Прибыли (убытки) от обычных видов деятельности»

99-2 «Прибыли (убытки) от прочей реализации»

99-3 «Прибыли (убытки) по внереализационным операциям»

99-4 «Прибыли (убытки) от чрезвычайных обстоятельств».

На счете 99 «Прибыли и убытки» отражают также финансовые результаты от внереализационных операций. Они предварительно учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В состав доходов от внереализационной деятельности относятся:

- доходы от долевого участия в других организациях;

- дивиденды по акциям и другим ценным бумагам;

- доходы от сдачи имущества в аренду;

- штрафы, пени, неустойки, полученные организацией в установленном порядке.

В синтетическом учете суммы полученных доходов по отдельным внереализационным операциям показывают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

- 10 «Материалы» и др. счетов – на сумму выявленных излишков;

- 44 «Расходы на продажу» - на сумму списанных доходов по операциям с тарой;

- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму полученной прибыли от дочерних предприятий.

Указанные записи имеют место в том случае, если организация в учетной политике формирует доходы в порядке их предварительного начисления. Если они принимаются в учете по фактическому поступлению денежных средств, в учете делается запись:

Дебет 51 «Расчетные счета» или др. денежные счета.

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».

Внереализационные расходы учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет должен обеспечивать информацию по каждому виду доходов и расходов.

Методология учета предусматривает отдельное отражение в учете суммы нераспределенной прибыли. В соответствии с направлениями использования нераспределенной прибыли должна осуществляться общая схема ее бухгалтерского учета.

На сумму полученной прибыли отчетного года, остающейся в распоряжении предприятия делается запись:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»

Убыток отражается записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

Эти записи являются заключительными записями декабря.

На основании принятого решения об использовании прибыли делается запись:

* + 1. на сумму начисленных дивидендов и других доходов акционеров

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 75 «Расчеты с учредителями»

* + 1. на пополнение уставного капитала:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»

Кредит 80 «Уставный капитал»

* + 1. на пополнение резервного капитала:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»

Кредит 82 «Резервный капитал»

Таким образом, нераспределенная прибыль – это чистая прибыль организации, не распределенная в виде дивидендов между акционерами.

В первом отчетном периоде (январе), следующим за отчетным годом, сумма прибыли отражается в учете записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» субсчет 1 «Нераспределенная прибыль отчетного года»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» субсчет 2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»

Сумма этой прибыли может направляться на различные цели, указанные ранее.

Если имеет место нераспределенная прибыль прошлых лет, то покрытие убытка отчетного года следует отразить в учете записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» субсчет 2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» субсчет «Непокрытый убыток прошлых лет».

Когда на возмещение убытка направляется резервный капитал организации запись:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» субсчет «Непокрытый убыток прошлых лет».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» должен обеспечивать информацией о формировании прибыли и ее использовании.

**2.8 Состав и порядок составления финансовой отчетности**

***Бухгалтерская отчетность***  - система показателей, отражающая имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые показатели ее деятельности за отчетный период.

Бухгалтерская отчетность должна удовлетворять следующим принципам:

·      Соблюдение единой учетной политики в течение отчетного периода

·      Полнота отражения всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации

·      Правильность отнесения доходов и расходов к отчетному периоду

·      Четкое разграничение издержек производства и капитальных вложений

·      Тождество данных аналитического и синтетического учета

Бухгалтерскую отчетность составляют предприятия, являющиеся юридическими лицами независимо от форм собственности, включая предприятия с иностранными инвестициями.

 Бухгалтерская отчетность в зависимости от периода, за который она составляется, бывает периодической и годовой.

К периодической (квартальной) относится бухгалтерская отчетность квартальная, полугодовая, за 9 месяцев. Годовая бухгалтерская отчетность составляется по итогам истекшего года.

Бухгалтерская отчетность составляется в тысячах рублей без десятичного знака.

Предприятие представляет в обязательном порядке периодическую (квартальную) и годовую отчетность:

·      Собственникам, в соответствии с учредительными документами

·      Инспекции Министерства по налогам и сборам

·      Территориальным органам государственной статистики.

Сроки, установленные для представления отчетности

·      Годовую – не позднее 90 дней по окончании отчетного года

·      Квартальную – не позднее 30 дней по окончании отчетного периода.

Годовая бухгалтерская отчетность является публичной. (?)

***Состав бухгалтерской отчетности и порядок ее составления.***

В состав бухгалтерской отчетности включаются:

1. Бухгалтерский баланс

2. Отчет о финансовых результатах

3. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

4. Отчет о движении капитала

5. Отчет о движении денежных средств

6. Приложение к бухгалтерскому балансу

7. Итоговая часть аудиторского заключения

8. Пояснительная записка.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законодательством упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, имеют право не предоставлять в составе годового отчета формы №3,4,5.

Квартальная бухгалтерская отчетность включает:

· Бухгалтерский баланс

· Отчет о прибылях и убытках

*Средства предприятия* отражаются в балансе в следующей оценке:

·          Основные средства – по остаточной стоимости (01 – 02)

·          Нематериальные активы - по остаточной стоимости (04 – 05)

·          Капитальные вложения – по фактическим затратам для застройщика (заказчика)

·          Оборудование  - по фактической себестоимости приобретения

·          Финансовые вложения – по фактическим затратам для инвестора

·          Материальные ценности - по фактической себестоимости

·          Незавершенное производство - по фактической производственной себестоимости

·          Издержки обращения – в сумме издержек, приходящихся на остаток нереализованных товаров

·          Расходы будущих периодов – в сумме фактически произведенных расходов в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам

·          Готовая продукция - по фактической или нормативной производственной себестоимости

·          Товары – по покупной стоимости

·          Дебиторская задолженность – в сумме, признанной дебиторами

·          Остатки средств по валютным счетам, другие денежные средства, ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженности в иностранных валютах – в рублях, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу ЦБ РФ, действующему на последнее число отчетного периода.

*Источники средств* предприятия отражаются в балансе:

·          Уставный капитал – в размере, определенном учредительными документами

·          Резервный капитал  - в сумме неиспользованных средств этого капитала

·          Прибыль – в сумме фактически полученной в отчетном периоде прибыли (чистая прибыль)

·          Кредиторская задолженность – в суммах фактических долгов кредиторам

Бухгалтерская отчетность составляется на основании данных синтетического и аналитического учета. Перед составлением годового отчета предприятия обязательно проводят инвентаризацию имущества и обязательств, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за предыдущий год. В случае изменения вступительного баланса на 1 января отчетного года в пояснительной записке должны быть объяснены причины.

Изменения бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году, производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

*Пояснительная записка* к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предприятие объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером предприятия.

Порядок составления и представления бухгалтерской отчетности предприятий регламентируется ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность предприятия», ФЗ «О бухгалтерском учете»

***Значение и функции бухгалтерского баланса***.

Виды и формы бухгалтерских балансов, их классификация.

*Формы бухгалтерских балансов по функциональной роли:*

вступительные,

операционные с подразделением на годовые и промежуточные,

соединительные,

разделительные,

санируемые,

 ликвидационные,

 сводные,

 консолидированные,

отдельные

*Формы бухгалтерских балансов по* *полноте оценки:*

баланс брутто,

баланс нетто

*Формы бухгалтерских балансов по форме регистров в системе бухгалтерского учета*:

проверочные,

оборотные,

шахматные.

Особенности составления и оценки статей в зависимости от видовых отличий баланса.

Схемы построения бухгалтерского баланса в России и международной практике. Определение актива баланса. Определение пассива баланса. Состав и классификация статей актива, характеристика его статей. Состав и классификация статей пассива, характеристика его статей.

Бюджетно - распределительные и регулирующие статьи. Порядок определения по балансу суммы капитала организации и его наращения (финансового результата - прибыли).

Взаимосвязь бухгалтерского баланса с отчетом о прибылях и убытках (результатным балансом).

Методы оценки отдельных статей баланса. Влияние методов оценки на достоверность бухгалтерского баланса.

Реальность баланса: абсолютная и относительная; пути достижения реальности баланса; установление реальности годового бухгалтерского баланса (полная инвентаризация всех статей баланса: уточнение количественного состава, состояния и оценки частей имущества, выверка расчетов с дебиторами и кредиторами. Правильность отражения данных активно - пассивных счетов).

Преемственность баланса. Условия, обеспечивающие преемственность балансов: однородность статей, финансовая продолжительность отчетных периодов, неизменность валюты и методов оценки имущественных статей, постоянство учетной политики предприятия.

Техника составления бухгалтерского баланса: промежуточного (месячного, квартального) и этапы составления годового бухгалтерского баланса. Порядок формирования данных по отдельным статьям баланса из Главной книги и других регистров бухгалтерского учета.

***Часть 3 Управленческий учет и анализ***

* 1. **Понятие, цели и концепции управленческого учета**

Исторически российский *бухгалтерский* *учет* ориентирован на интересы единственного пользователя — государства. Поэтому *учет* и *отчетность* на большинстве *российских* *предприятий* носят явно выраженный налоговый характер.

Однако развитие рыночных отношений в нашей стране и появление большого числа негосударственных (коммерческих) отечественных и зарубежных организаций поставили перед *бухгалтерским* *учетом* новые задачи. Одной из них стало предоставление информации менеджерам для принятия *управленческих* *решений*. В связи с этим возникла необходимость создания системы внутренней информации — *управленческого* *учета*.

В *России* и зарубежных странах был уже накоплен опыт в области *учета* издержек производства и их анализа, однако, несмотря на это, нет единой *концепции* *управленческого* *учета*. Существует несколько основных теорий, главное различие между которыми — круг задач, решаемых *управленческим* *учетом*.

Каждая организация должна самостоятельно решить вопрос о том, вести или нет управленческий учет. Так, внедрение управленческого учета будет эффективно и экономически оправданно только в крупных и средних компаниях. Для малых предприятий ценность управленческой информации во многих случаях будет ниже, чем затраты на ее получение, в связи с чем они могут использовать данные оперативного учета.

Становление системы управленческого учета достаточно трудоемкий и длительный процесс. На крупных предприятиях он занимает несколько лет. Система управленческого учета требует больших денежных средств и квалифицированных трудовых ресурсов. При ее становлении на предприятии необходимо решить ряд задач: по реорганизации финансовой службы, разработке системы учета затрат и установке программного пакета.

Вот уже более 10 лет как в отечественной бухгалтерской прессе активно обсуждается тема управленческого учета. Однако на практике только немногие предприятия внедрили учет в целях управления, остальные довольствуются аналитикой данных финансовой бухгалтерии.

В настоящее время имеются три основные позиции специалистов по вопросам управленческого учета:

1. Полное отрицание понятия «управленческий учет». Управленческий учет — это тот же производственный учет, но применительно к современной терминологии, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета (например, М.Ю. Медведев).
2. Управленческий учет является вполне сложившейся самостоятельной дисциплиной (В.Ф. Палий).
3. Бухгалтерский учет в современных условиях — это система, включающая три подсистемы: финансовый учет, управленческий учет и налоговый учет (М.З. Пизенгольц).



***Рис. 1.****Позиции специалистов относительно места управленческого учета*

На наш взгляд, наиболее обоснованной является третья позиция. Это обусловлено следующим:

* основные принципы учета в финансовом, управленческом и налоговом учете совпадают;
* данные, которые используются в финансовом, управленческом и налоговом учете, одни и те же — хозяйственные операции предприятия, разница лишь в группировках, условиях принятия к учету и оценках стоимости, в которых ее использует каждый вид учета (единицы измерения, полнота отражения и т.д.);
* по формулировке Американской ассоциации бухгалтеров бухгалтерский учет — это процесс идентификации информации, исчисления и оценки показателей и предоставления данных пользователям информации для выработки, обоснования и принятия решений. Основная задача бухгалтерского учета — предоставление информации в объеме, достаточном для удовлетворения требований различных пользователей (внутренних и внешних), причем при минимальных затратах. Предоставление информации осуществляется через предоставление отчетности (финансовой, управленческой и налоговой). Таким образом, бухгалтерский учет — это система учета, включающая три подсистемы (финансовую, налоговую и управленческую);
* по такому принципу определено преподавание бухгалтерского учета в новом стандарте высшего профессионального образования по специальности «Бухгалтерский учет и аудит»;
* необходимо придерживаться единого подхода в видах учет, т.к. только это позволит добиться сопоставимости данных, являющихся результатом учетных процедур.

**Управленческий учет** — это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах самой организации. Частью общей сферы управленческого учета является производственный учет, под которым обычно понимают учет издержек производства и анализ данных об экономии или перерасходе по сравнению с данными за предыдущие периоды, прогнозами и стандартами (А.Д. Шеремет).

**Управленческий учет** — это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами. Главная цель производственного учета — калькуляция себестоимости продукции и услуг. Производственный учет — это управленческий учет плюс небольшая часть финансового учета (К. Друри).

**Производственный учет еще управленческий учет** — учет, изучающий затраты и прибыли, относящиеся к различным видам деятельности (Longman Business English Dictionary).

**Управленческий учет,** как видно из названия, касается предоставления менеджерам информации, необходимой им для ежедневного управления организацией (А. Петер).

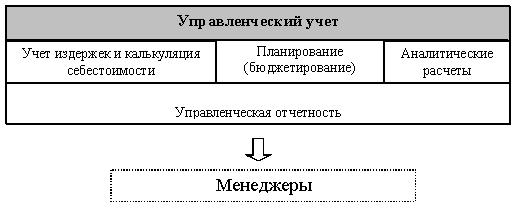
**Управленческий учет** представляет собой процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и предоставления финансовой информации, необходимой управленческому звену предприятия для осуществления планирования, оценки и контроля хозяйственной деятельности. Эта информация позволяет также организовать оптимальное использование ресурсов предприятия и контроль за полнотой их учета. Помимо этого управленческий учет включает подготовку финансовой отчетности для групп внешних пользователей информации, таких, как акционеры, кредиторы, органы государственного и налогового регулирования (SMA 1A, Objectives, Definition of Management Accounting).

**Управленческий учет** — это система внутреннего оперативного управления. К управленческому учету относятся задачи текущего оперативного управления финансово-хозяйственной деятельностью организации по всей структуре: от высших до самых низших звеньев управления (В.Ф. Палий).

**Управленческий учет** — это предоставление лицам в самой организации информации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций. Управленческий учет генерирует информацию о распределении затрат между реализованной продукцией и товарно-материальными запасами; предоставляет информацию, которая помогает менеджерам принимать решения более обоснованно; предоставляет информацию, необходимую для планирования, контроля и измерения показателей функционирования системы.

Официального определения управленческого учета в законодательных актах, входящих в систему нормативного регулирования Российской Федерации, нет. Это оправдано, поскольку организация управленческого учета — внутреннее дело каждого предприятия, государство не может обязать предприятия вести управленческий учет или предписать единые правила его ведения. Об этом свидетельствует сложившаяся практика развитых стран. Стандарты управленческого учета разрабатываются без вмешательства государства.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что управленческий учет — это внутренняя информационная система, предоставляющая информацию для принятия решений. К задачам этой системы прежде всего относятся калькуляция себестоимости работ и услуг (производственный учет), планирование (бюджетирование), аналитические расчеты и как результат — предоставление управленческой отчетности. Именно на основании управленческой отчетности менеджеры принимают решения и производят контроль деятельности предприятия. Информация для управленческого учета формируется на одной и той же базе, что и информация для финансового и налогового учета, — данных о хозяйственной деятельности предприятия. Отличие заключается лишь в группировках, в которых предоставляется информация, и в принятии к учету.



***Рис. 2.*** *Структура управленческого учета*

Так как акционеры оценивают работу менеджеров на основе финансовой отчетности, а решения принимают последние по управленческой отчетности, то финансовый и управленческий учет должны быть сопоставимы. По нашему мнению, бухгалтерский учет — это система регистрации хозяйственной деятельности предприятия для предоставления финансовой, управленческой и налоговой отчетности. План счетов группирует информацию для каждого вида учета.

Рассмотрим функции управленческого учета более подробно. Производственный учет — производит сбор данных о производственных затратах для оценки стоимости изготовленной продукции. Именно производственный учет осуществляет формирование информации, которая потом используется для анализа и планирования. Планирование (бюджетирование) — процесс определения действий, которые должны быть выполнены в будущем. Анализ — это информационная подготовка к принятию решений, к оценке вариантов и альтернатив, способствует лучшему восприятию информации.

Управленческая отчетность — это совокупность упорядоченных показателей и другой информации. В ней дается интерпретация отклонений от целей, планов и смет, без чего управленческий учет остается формальным скопищем цифровых данных, непригодных для целей внутреннего управления.

Вопрос, с которым также необходимо определиться — это круг задач управленческого учета (объектов учета). Этот вопрос также является дискуссионным.

Например, по мнению специалистов консалтингового агентства «Маг-консалтинг», управленческий учет решает достаточно широкий круг задач, начиная от оптимальной загрузки складских площадей, определения уровня квалификации персонала и скорости его роста, количества дефектов на миллион изделий, производимых компанией, определения уровня рынка, который контролирует и/или собирается контролировать компания,  и заканчивая определением себестоимости единицы выпускаемой продукции.

Если обобщать мнения данных специалистов, то управленческий учет должен предоставлять любую информацию, которая потребуется менеджерам для принятия решения. Но тогда управленческий учет затрагивает работу других подразделений маркетинговой службы, кадровую службу, службу организации производства и т.д. При таком подходе управленческий учет будет представлять собой компиляцию различных частей различных дисциплин  — учета, маркетинга, логистики, финансов и т.д.

Такой подход, по нашему мнению и мнению крупного российского ученого Палия В.Ф., является ошибочным, объектами управленческого учета являются затраты и доходы и только затраты и доходы, и всю информацию управленческий учет преподносит в этом ракурсе.

Управленческий учет включает три основные части: производственный учет (учет затрат и калькуляцию себестоимости), планирование и анализ. Именно производственный учет осуществляет сбор информации для дальнейшего анализа и планирования, поэтому если данные производственного учета будут неверны, то вся остальная информация, полученная на их основе (планирование и анализ), будет недостоверна и бесполезна, а это может привести к принятию некорректного решения и, следовательно, к весьма печальным последствиям для предприятия. Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что при организации системы управленческого учета больше внимания должно быть уделено именно производственному учету.

**3.2 Системы учета издержек производства**

При учете по полной себестоимости в нее включаются все издержки предприятия, связанные с производством и реализацией продукции, независимо от их деления на постоянные и переменные, прямые и косвенные. Прямые затраты, которые сразу могут быть отнесены на соответствующий объект учета:

    1) прямые материальные затраты,

    2) прямые затраты на оплату труда.

    Прямые материальные затраты включают в себя фактическую себестоимость основных материалов, израсходованных на производство.

    При исчислении полной себестоимости продукции в нее включаются косвенные расходы, к которым в данном случае относят общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

    В течение отчетного периода такие расходы накапливаются на отдельных счетах, а в конце отчетного периода включаются в себестоимость конкретного вида продукции пропорционально определенной базе распределения. Базой распределения могут быть: заработная плата основных производственных рабочих, сумма прямых затрат, сумма прямых затрат без стоимости семян, кормов, площадь помещения и т.д.

    В общем виде структуру полной себестоимости можно представить в виде равенств:

ПОЛНАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ = ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ + РАСХОДЫ НА ПРОДАЖУ;

ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ = ОСНОВНЫЕ ЗАТРАТЫ + НАКЛАДНЫЕ ЗАТРАТЫ

    В условиях системы учета полной себестоимости расходы связанные непосредственно с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства и потери от брака отражаются на счете 20 "Основное производство". Прямые затраты списываются в Дт сч. 20 с Кт счетов 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению", 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и др.

    Расходы вспомогательных производств относятся в Дт сч. 20 с Кредита сч. 23 "Вспомогательное производства".

    Косвенные расходы переносятся в дебет сч. 20 со счетов 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы", а потери от брака со счета 28 "Брак в производстве".

    Сумма фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита сч. 20, в дебет счетов 43 "Готовая продукция" или 90 "Продажи".

    На основании полной себестоимости руководитель может сделать соответствующие выводы о прибыльности и убыточности продукции, о целесообразности ее производства в будущем.

    Достоинства полной себестоимости:

    - соответствие действующим в России нормативным актам по финансовому учету и налогообложению;

    - корректная оценка стоимости запасов незавершенной и готовой продукции.

    Недостатки:

    - включение в себестоимость продукции затрат, не связанных непосредственно с ее производством (в результате происходит искажение рентабельности отдельных видов продукции);

    - утрата объектами калькуляции индивидуальности из-за использования общих баз распределения при списании косвенных расходов;

    - невозможность проведения анализа, контроля и планирования затрат вследствие невнимания к характеру поведения затрат в зависимости от объема производства;

    -в плановой калькуляции себестоимости заранее предусматривается плановая прибыль, на самом же деле необходимо устранить риск убытков.

**Система учета сокращенной себестоимости «директ-костинг»**

    Суть системы "директ-костинг" состоит в том, что себестоимость учитывается и планируется только в части переменных затрат, т.е. на объекты затрат относятся лишь переменные издержки. По переменным затратам оцениваются также запасы, остатки готовой продукции на складах и незавершенное производство.

    На первых этапах практического применения такого подхода в себестоимость включались лишь прямые расходы, а все виды косвенных расходов списывались непосредственно на финансовые результаты. Поэтому такая [система](http://humeur.ru/page/sistema-sbalansirovannyh-pokazatelej-ssp) получила название "директ-костинг" (система учета прямых затрат).

    При учете сокращенной себестоимости постоянные общепроизводственные и общехозяйственные расходы в расчетах не участвуют.

    Прямые условно-переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на сч.20 "Основное производство" и 23 "Вспомогательное производство".

    Косвенные условно-переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 "Общепроизводственные расходы", а затем ежемесячно переносятся на счета 20 и 23. Условно-постоянные расходы, в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на сч. 26 "Общехозяйственные расходы", а в части сбыточных расходов на счете 44 "Расходы на продажу".

    Сумма фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 в дебет сч. 43 "Готовая продукция" или 90 "Продажи". Условно-постоянные расходы, собранные на сч. 26 и 44, в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции за данный период по дебету сч. 90.9 и кредиту счетов 26 и 44.

    В условиях системы "директ-костинг" отчет о доходах имеет финансовые показатели: маржинальный доход и операционная прибыль.

    Маржинальный доход - это разница между выручкой от реализации продукции и неполной себестоимостью, рассчитанной по переменным издержкам. В состав маржинального дохода включается прибыль из маржинального дохода постоянных издержек формируется показатель операционной прибыли.

    В соответствие с международными бухгалтерскими стандартами система "директ-костинг" не используется для составления внешней отчетности и расчета налогов. Однако практическое значение этой системы заключается в следующем:

    -ее использование позволяет оперативно изучать взаимосвязи между объемом производства, затратами и доходом следовательно, прогнозировать поведение себестоимости или отдельных видов расходов при изменениях деловой активности предприятия;

    -определение нижней границы цены продукции;

    -существенно упрощает нормирование, планирование и контроль резко сократившегося числа затрат;

    -имеется возможность определить точку безубыточности и запаса прочности предприятия;

    -контроль за постоянными затратами.

**Система учета фактической себестоимости**

    По оперативности учета затрат можно выделить систему учета фактической себестоимости и систему "стандарт-кост".

    Система учета фактической себестоимости является традиционной о распространенной на отечественных предприятиях. Учет фактических затрат на производство ведется на принципах:

    - полного отражения первичных затрат на произв. в системе счетов бухгалтерского учета;

    -учетной регистрации затрат в момент возникновения в процессе производства;

    -локализация затрат по видам производств, характеру расхода, местам возникновения, объектам учета;

    -отнесения фактических затрат на объекты их учета и калькулирования;

    -сравнение фактических показателей с плановыми..

    Величина фактических затрат отчетного периода определяется путем умножения фактического количества использованных ресурсов на их фактическую цену. В конечном счете определяет. фактическая ("историческая") себестоимость.

    Очевидное достоинство учета по фактической себестоимости состоит в простоте расчетов.

    Однако это система обладает недостатками:

    -учет полной себестоимости не имеет никакой ценности в качестве орудия для устранения потерь;

    -отсутствие нормативов для контроля количества использованных ресурсов и цен на них;

    -данная система не создает предпосылок для четкого выявления основных факторов производства;

    - учет "исторической" себестоимости трудоемок, требует много лишней работы по регистрации хозяйственных факторов.

    Таким образом учет "исторических" затрат исключает возможность оперативного контроля за использованием ресурсов, выявления и устранения причин перерасхода и недостатков в организации производства, нарушений технологических процессов, взыскания внутренних резервов. Эти недостатки ограничивают использование учета фактической себестоимости для принятия управленческих решений.

**Система учета стандартной себестоимости "стандарт-кост"**

    Система "стандарт-кост" представляет собой средства управления прямыми затратами. К системе "стандарт-кост" близко стоит отечественная система нормативного учета. Различие состоит в том, что нормативные затраты определяются на основе прошлого опыта, а стандартные основаны на прогнозе будущего.

    При применении системы "стандарт-кост" как и обычных систем учета фактических затрат обеспечивается полный учет затрат и калькулирования полной себестоимости.

    В мировой практике используется несколько вариантов учета затрат основного производства в системе "стандарт-кост":

    1) затраты собираются на Дт счета "Основное производство" и оцениваются по стандартной стоимости. Готовая продукция оприходуется по стандартной стоимости, также и незавершенное производство. Отклонения фактической себестоимости от стандартов учитываются и на отдельном счете и списываются на счет "Продажи". В отечественной практике очень широко применяется нормативный метод учета затрат, являющийся аналогом "стандарт-кост". В учетной политике предприятия указывается, что в системе счетов используется счет 40 "Выпуск продукции, работ, услуг" и нормативной себестоимости готовой продукции учитывающейся на счете 43. Учет затрат в условиях нормативного метода ведется по Дт счета 20, в корреспонденции со счетами 10,70 и т.д. В течение месяца фактически выпущенная и сданная на склад готовая продукция, оцененная по нормативной себестоимости, отражается по Дт 43 и Кт 40. Сданные заказчиком работы и оказанные услуги, списываются с Кт 40 в Дт 90. По окончанию месяца выявленная на счетах 20,23,29 фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции, сданных работ и оказанных услуг перечисляется с этих счетов в Дт 40. В результате на счете 40 формируется информация о выпущенной из производства продукции в 2-х оценках: по Дебету - фактическая производственная себестоимость, по Кредиту - нормативная себестоимость. В сопоставлении Дт и Кт оборота по счету 40 выявляются отклонения фактической себестоимости от нормативной. Результатом может быть экономия, т.е. превышение нормативной себестоимости над фактической или перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной. Сумма выявленного отклонения переносится на 90 счет. Т.о. ежемесячно счет 40 закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

    Преимущества:

    1. Возможность выявления устранимых потерь, снижающих прибыль предприятия.

    2. Возможность прогнозирования затрат на будущее.

    3. Минимизация учетной работы, связанной с калькулированием.

    4. Предоставление менеджерам точных данных о себестоимости производства, на основании которых отдел сбыта может планировать объем продаж и устанавливать оптимальные цены.

    5. Для оперативного контроля уровня затрат используется факторный анализ, позволяющий выявить причины возникновения отклонений фактических затрат от стандартов.

**3.3 Учет издержек производства. Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)**

Большое значение для правильной организации учета производственных затрат имеет научно обоснованная их классификация. Затраты на производство группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов.

**1. По месту возникновения** затраты группируют по производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации.

**2. По видам продукции** (работ, услуг) затраты группируют для исчисления их себестоимости.

**3. По видам расходов** затраты группируют по элементам затрат и статьям калькуляции.

**Элементы затрат**: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

**Статьи калькуляции**: сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и электроэнергия на технологические цели; заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; расходы на освоение и подготовку производства; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы; потери от брака; прочие производственные расходы; расходы на продажу.

**4. По экономической роли в процессе производства**: основные и накладные.

**5. По составу**: одноэлементные, комплексные.

**6. По способу включения в себестоимость продукции**: прямые и косвенные.

**7. По отношению к объему производства**: переменные, условно-переменные, условно-постоянные.

**8. По периодичности возникновения**: текущие и единовременные.

**9. По участию в процессе производства**: производственные и коммерческие.

**10. По эффективности**: производительные и непроизводительные.

Учет производственных затрат является приоритетным, поскольку в зависимости от полноты и правильности отражения их в системном учете обобщаются издержки, связанные с изготовление продукции, выполнением работ или оказанием услуг.

Счета учета производственных затрат:

20 «Основное производство»

23 «Вспомогательное производство»

25 «Общепроизводственные расходы»

26 «Общехозяйственные расходы»

28 «Брак в производстве»

96 «Резервы предстоящих расходов»

97 «Расходы будущих периодов»

29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Все эти счета (кроме счета 96 «Резервы предстоящих расходов») активные. Определяющим среди них является счет 20 «Основное производство». На нем обобщается информация о затратах производства, продукция которого определяет содержание уставной деятельности организации.

Затраты, включаемые в себестоимость продукции прямым путем, учитываются непосредственно на калькуляционных счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство».

Затраты, непосредственно связанные с управлением и обслуживанием производства, подлежат включению в издержки производства косвенным путем. Предварительно они собираются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Аналитический учет их ведется соответственно по отдельным подразделениям и статьям расходов, а также по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и т.п.

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т.д.

К вспомогательным производствам промышленности относятся энергетические хозяйства, ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские, жестяно-баночное производство, цех производства тары, транспортные хозяйства, холодильники и др.

Учет вспомогательных производств осуществляется на активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства».

В дебет счета 23 «Вспомогательные производства» в течение месяца относятся все затраты вспомогательных производств с кредита соответствующих материальных, расчетных, денежных счетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

По окончании месяца затраты вспомогательного производства распределяются пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения (1 кВт электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара и пр.)

Фактическая себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг списывается со счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов:

20 «Основное производство» - при отпуске продукции основному производству.

90 «Продажи» - при выполнении работ и услуг для сторонних организаций.

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - при отпуске продукции обслуживающим производствам и хозяйствам и др. счетов.

Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции или работ и всей товарной продукции называется **калькуляцией**.

**Плановые калькуляции** определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства.

**Нормативные калькуляции** составляются на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат.

Отчетные (фактические) калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ.

**Метод калькуляции** – система приемов, используемых для исчисления себестоимости калькуляционной единицы.

Методы калькуляции:

**1. Нормативный метод**. Его сущность в том, что отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями.

Фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонений от норм и величиной изменений норм:

**Зф=Зн+О+И,**

где Зф – затраты фактические, Зн – затраты нормативные, О – величина отклонений от норм, И – величина изменений норм.

Данный метод призван выполнить следующие функции: обеспечить оперативный контроль за производственными затратами, обеспечить точное калькулирование себестоимости продукции.

**2. Позаказный метод**. При данном методе объектом учета и калькулирования является отдельный заказ. Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведется на основании первичных документов. Косвенные расходы распределяются между отдельными заказами условно по принятым в данной организации способам. При данном методе учета все затраты считаются незавершенным производством до окончания заказа. При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчикам частичный выпуск оценивают по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, то есть допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

**3. Попередельный метод**. Он применяется в производствах с комплексным использованием сырья, а также в таких отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки.

Варианты попередельного метода:

А) бесполуфабрикатный (ограничиваются учетом затрат по каждому переделу)

Б) полуфабрикатный (исчисляют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела)

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода – систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм и учет изменений этих норм.

**4. Попроцессный (простой) метод**. Применяется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и где незавершенное производство отсутствует или же оно незначительно

**3.4 Взаимосвязь управленческого учета и анализа хозяйственной деятельности**

Большая роль отводится анализу в деле определения и использования резервов повышения эффективности производства. Он содействует экономическому использованию ресурсов, выявлению и внедрению передового опыта, научной организации труда, новой техники, технологии производства и т.д. В результате этого повышается эффективность производства.

Управленческий анализ направлен на выявление внутренних ресурсов и возможностей предприятия, на оценку текущего состояния бизнеса, выявление стратегических проблем. Необходимость проведения управленческого анализа определяется несколькими факторами:

- во-первых, он необходим при разработке стратегии развития предприятия и в целом для реализации эффективного менеджмента, поскольку является важным этапом управленческого цикла;

- во-вторых, он необходим для оценки привлекательности предприятия, с точки зрения внешнего инвестора, определения позиции предприятия в национальных и иных рейтингах;

- в-третьих, управленческий анализ позволяет выявить резервы и возможности предприятия, определить направления адаптации внутренних возможностей предприятия к изменениям условий внешней среды.

Сложной методологической проблемой в управленческом анализе является определение круга анализируемых показателей. Выделяют два направления экономического анализа на предприятии и соответственно две группы показателей:

- показатели, характеризующие экономический потенциал предприятия;

- показатели, характеризующие хозяйственную деятельность фирмы.

Важное значение в экономическом анализе производственно-хозяйственной деятельности отводится анализу затрат, который является составляющим элементом функции контроля, помогает оценить эффективность использования всех ресурсов предприятия, собрать информацию для подготовки планов и принятия рациональных управленческих решений в области затрат. В системе управления затратами анализ заканчивает функциональный цикл и одновременно является его началом.

Управленческий анализ, как и управленческий учет, призван обеспечить управленческий аппарат организации, предприятия информацией, необходимой для управления и контроля за деятельностью организации и помогающей управленческому аппарату в выполнении его функций. Большая часть аналитической информации, связанная с анализом ресурсов производства, представляет собой промежуточную информацию, которая в конечном счете отражается в определенных результативных показателях.

Управленческий анализ необходим на всех стадиях подготовки и принятия решения, особенно на этапах формирования цели, выработки решения, отбора лучшего его варианта и при обсуждении результатов реализации решения.

Одной из задач управленческого учета является обеспечение руко­водства организации сведениями для принятия управленческих реше­ний в конкретных хозяйственных ситуациях, Процесс принятия управ­ленческих решений требует высокой квалификации, практического опыта и не может быть определен конкретными правилами и четкой последовательностью. Можно выделить лишь наиболее общие этапы процесса принятия управленческих решений: определение возможных направлений действий, анализ предлагаемых вариантов, определение затрат и результатов по вариантам. На всех этапах процесса принятия решения бухгалтер обеспечивает управление информацией для выбо­ра варианта действий. После внедрения решения бухгалтер проводит анализ результатов хозяйственной операции и представляет руковод­ству итоговые данные этого анализа. Обобщение и анализ информа­ции предполагают применение определенных учетных процедур и фор­мирование системы специальной отчетности.

Принятие решения основывается на анализе большого количества различных вариантов. При выборе одного варианта действий может быть упущена выгода, которую принесло бы альтернативной исполь­зование ограниченных возможностей и возникает понятие альтерна­тивных издержек. В бухгалтерском управленческом учете альтер­нативные издержки используются в случае обсуждения выгоды при принятии конкретного управленческого решения и рассматриваются как максимальный возможный вклад в прибыль, от которого отка­зываются при использовании ограниченных ресурсов для определен­ной цели.

При принятии решения учитываются ожидаемые расходы или доходы, величина которых зависит от характера решения. Такие рас­ходы и доходы называются релевантными, т.е. принимаемыми в рас­чет. Релевантность расходов определяется двумя критериями: отно­сятся расходы к будущему управленческому решению и различаются по вариантам. При значительных объемах информации релевантный подход позволяет ускорить процесс выработки управленческих реше­ний. При составлении отчетов бухгалтер может включать в них только релевантную информацию. Метод, предполагающий использование при сравнении различных вариантов управленческих решений данных об отклонениях по статьям расходов и доходов, называется прирост­ным анализом. Разница в расходах и доходах по рассматриваемым вариантам именуется приростными расходами или доходами, а также чистыми релевантными. Отчет, подготовленный с применением данного метода, позволяет сократить время необходимое для анализа и обеспечить сравнимость вариантов действий.

Определяя релевантность расходов для принятия решения, нужно принимать во внимание следующие обстоятельства. Расходы, релевантные в одной ситуации, иррелевантны в другой. Нельзя сформировать перечень расходов, релевантных для каждого возмож­ного случая.Постоянные расходы при существующих производствен­ных возможностях обычно не меняются, значит, они иррелевантны. При принятии решения о необходимости дополнительных постоян­ных расходов они становятся релевантными. Не являются релевант­ными и переменные расходы, если они не меняются по рассматрива­емым вариантам решений.

Факторы, влияющие на выбор одного из рассматриваемых вариан­тов управленческих решений, в бухгалтерском управленческом учете подразделяются на количественные и качественные. Влияние количе­ственных факторов оценивается в числовом измерении. Качественные факторы не подлежат прямому количественному измерению, однако должны учитываться при принятии решения, иначе принятое решение может быть неверным.

При проведении анализа и принятии на его основе управленчес­ких решений используется система «директ-костинг». Маржинальный подход позволяет обосновать:

планирование объемов деятельности с оптимизацией номенклатуры выпускаемой продукции, в том числе при наличии ограничивающего фактора;

ценообразование;

анализ эффективности приобретения комплектующих и альтернативного использования ресурсов, оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности;

выбор варианта капитальных вложений;

оценку эффективности деятельности центров ответственности;

оценку эффективности организации собственного производства или приобретения полуфабрикатов.

Рассмотрим аналитические возможности и особенности их исполь­зования подробнее.

При планировании объемов деятельности с оптимизацией ассор­тимента выпускаемой продукции, в том числе при наличии ограничи­вающего фактора, используют метод гибкого бюджетирования, т.е. рас­четы делаются для разных вариантов загрузки мощностей. Основное внимание при анализе уделяется выбору ассортимента, обеспечива­ющего организации наибольшую рентабельность. Разделение затрат на постоянные и переменные обеспечивает объективный подход к про­ведению анализа, поскольку учитывается то, что некоторые изделия, убыточные при анализе по полной себестоимости, в действительности приносят организации положительный маржинальный доход, и это выявляется при анализе с использованием данной системы. При полной загрузке мощностей система «директ-костинг» позволяет сформиро­вать наиболее рентабельную производственную программу с примене­нием показателя маржинальной прибыли на единицу ограничивающе­го фактора.

Ценообразование по системе «директ-костинг» целесообразно в сле­дующих ситуациях:

в условиях частичного контроля над ценами метод «переменная себестоимость плюс маржинальная прибыль» позволит определить цену, обеспечивающую сумму покрытия на единицу продукции, желаемую долю маржинальной прибыли в выручке или маржинальную приыль на единицу ограниченного фактора;

в период экономического спада снижение цен на продаваемую продукцию стимулирует спрос, при этом нижней границей цены будет маржинальная себестоимость, рассчитанная по переменным затратам;

в условиях ценовой конкуренции использование для отдельных  
ассортиментных позиций демпинговых цен, основанных на маржиналь ной себестоимости, может способствовать обеспечению лидирующих позиций на рынке;

при движении полуфабрикатов и комплектующих изделий внутри организации маржинальная стоимость может быть использо­вана в качестве трансфертной цены.

Анализ эффективности закупки комплектующих и альтернатив­ного использования ресурсов, оценки последствий ликвидации непри­быльного сегмента деятельности (подразделения, продукта, услуги) характерен для организаций, имеющих полностью законченный про­изводственный цикл. Система «директ-костинг» обеспечивает выбор: покупать полуфабрикаты и комплектующие изделия или производить самим. В процессе принятия решения необходимо сравнить предлага­емую цену поставки полуфабрикатов и комплектующих с переменными затратами на их производство. Высвободившееся оборудование может быть задействовано для производства других изделий, сдано в аренду или использовано иным выгодным образом, что необходимо учесть при принятии окончательного решения.

Для оценки последствий ликвидации неприбыльного сегмента деятельности изучаются два отчета о прибылях и убытках, составлен­ные при помощи маржинального подхода: один отчет содержит дан­ные о сегменте, в другом — эти данные элиминируются. При анализе необходимо принимать во внимание релевантность постоянных расхо­дов, так как при прекращении деятельности сегмента часть постоян­ных затрат может сохраниться.

Система «директ костинг» наряду с методами инвестиционного анализа обеспечивает возможность принятия обоснованных решений о целесообразности инвестиций в новые виды активов или создания новых видов продукции.